

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Účetní závěrka akciové společnosti sestavená dle IFRS
Financial Statements of Joint-stock Company Complied According to IFRS

Student: Bc. Jakub Řezníček

Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2017

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání diplomové práce

Student:

Bc. Jakub Řezníček

Studijní program:

N6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202T049 Účetnictví a daně

Téma:

Účetní závěrka akciové společnosti sestavená dle IFRS
Financial Statements of Joint-stock Company Complied According to IFRS

Jazyk vypracování:

čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Účetní závěrka dle české legislativy
3. Komparace účetních výkazů dle IFRS a české legislativy
4. Aplikace IFRS ve společnosti Veolia průmyslové služby ČR, a.s.
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd.

Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.

FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5. vyd. Ostrava:

Key Publishing, 2012. 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6.

PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.**

Datum zadání: 18.11.2016

Datum odevzdání: 21.04.2017



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci, včetně příloh č. 1 až 5, vypracoval samostatně, přílohy č. 6 a 7 jsem samostatně upravil a vložil.“

V Ostravě dne 21. 4. 2017

.....

Obsah

1.	Úvod	5
2.	Účetní závěrka dle české legislativy	6
2.1	Legislativní úprava	6
2.2	Změny v českém účetnictví od 1. Ledna 2016	7
2.3	Základní účetní zásady	8
2.4	Počáteční ocenění	9
2.5	Členění účetních závěrek	10
2.6	Vybrané činnosti prováděné před sestavením účetní závěrky	11
2.7	Součásti účetní závěrky	12
2.8	Další povinnosti související s účetní závěrkou	17
2.9	Konsolidovaná účetní závěrka.....	20
3.	Komparace účetních výkazů dle IFRS a české legislativy	21
3.1	Harmonizace účetnictví	21
3.2	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	22
3.3	Koncepční rámec	23
3.3.1	Oceňování dle IFRS	26
3.3.2	Koncepce uchování kapitálu	27
3.3.3	Porovnání koncepčního rámce IFRS s ČÚL	27
3.4	IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	28
3.5	Standard IAS 1 – Presentace účetní závěrky	32
3.5.1	Výkaz o finanční situaci ke konci účetního období.....	33
3.5.2	Výkaz o úplném výsledku hospodaření	34
3.5.3	Výkaz o peněžních tocích za účetní období	35
3.5.4	Výkaz o změnách vlastního kapitálu za účetní období	36
3.5.5	Příloha.....	36

3.6	Standard IAS 2 – Zásoby	37
3.7	Standard IAS 7 – Výkaz peněžních toků	38
3.8	Standard IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby	39
3.9	Standard IAS 12 – Daň ze zisku.....	42
3.10	Standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	44
3.11	Standard IAS 17 (IFRS 16) – Leasingy	48
3.12	Standard IAS 18 - Výnosy.....	51
4.	Aplikace IFRS ve společnosti Veolia průmyslové služby ČR, a.s.	53
4.1	Charakteristika společnosti	53
4.2	První přechod společnosti na IFRS	54
4.2.1	Účetní postupy	55
4.2.2	Prezentace účetní závěrky	57
4.2.3	Zásoby.....	58
4.2.4	Daň z příjmů	60
4.2.5	Pozemky, budovy, zařízení.....	63
4.2.6	Nehmotný majetek.....	65
4.2.7	Leasingy	67
4.2.8	Výnosy.....	68
4.2.9	Náklady na prodej a správu	70
4.2.10	Další vlivy přechodu na IFRS	71
4.3	Shrnutí přechodu na IFRS.....	72
5.	Závěr	76
	Seznam použité literatury	77
	Seznam zkratk.....	80
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1. Úvod

Soudobým charakteristickým znakem ekonomiky je globalizace, která vyžaduje rychlejší komunikaci a zlepšení srovnatelnosti a spolehlivosti ekonomických informací. K tomuto slouží jedny z nejvýznamnějších světových účetních systémů, kterými jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, neboli IFRS.

K regulaci účetnictví docházelo v minulosti u jednotlivých zemí odděleně. Tato skutečnost vedla ke vzniku mnoha rozdílů mezi účetnictvím, převážně účetních závěrek jednotlivých zemí, a tak nebylo možné srovnávat účetní výkazy v rámci jednoho oboru pro potřeby mezinárodní burzy. Tyto rozdíly byly hlavní příčinou harmonizace jednotlivých účetních systémů pomocí IFRS, které postupně vytlačují jednotlivé národní úpravy účetnictví.

Součástí této globalizace je i Česká republika, ve které se české účetní jednotky čím dál tím více setkávají s požadavky zahraničních uživatelů účetní závěrky o její převedení do závěrky vykázané v souladu s IFRS.

Cílem první teoretické kapitoly diplomové práce je charakteristika účetní závěrky sestavené dle české legislativy, zvláště pak popsáním jednotlivých součástí účetní závěrky a činností spojených s jejím sestavením.

Druhá teoretická část sepsaná ve třetí kapitole má za cíl popsání koncepčního rámce, účetní závěrky sestavované v souladu s IFRS a vymezení vybraných mezinárodních účetních standardů a jejich komparace s českou legislativou.

Čtvrtá kapitola má za cíl praktickou aplikaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve vybrané akciové společnosti. Dále se kapitola zabývá vymezením změn způsobených převodem české účetní závěrky na účetní závěrku sestavenou dle IFRS a popsání vlivů těchto změn.

V diplomové práci byly použity metody popisu, postupu, komparace, praktické aplikace a analýzy.

2. Účetní závěrka dle české legislativy

Účetní závěrka je jeden z hlavních zdrojů pro externího uživatele, jakými jsou vlastníci, věřitelé, investoři či banky, který poskytuje ekonomické informace o dané účetní jednotce, dále jen ÚJ, na jejichž základě se mohou uživatelé rozhodnout a podniknout správné kroky.

Těmito ekonomickými informacemi jsou převážně myšleny informace o stavu majetku, který podnikatel do účetní jednotky vložil za účelem dosažení zisku, výši finančních prostředků, kterými ÚJ disponuje, závazků, nákladech a výnosech za jednotlivá období a výsledku hospodaření k rozvahovému dni, kterým je den uzavírání účetních knih. Další důležitou a užitečnou informací, kterou lze vyčíst z účetní závěrky je informace o finanční pozici, výkonnosti a schopnosti ÚJ pokračovat v ekonomické činnosti. [27]

Hlavním cílem účetní závěrky je podat věrný a poctivý obraz o účetnictví ÚJ. V českých poměrech je pak účetní závěrka tvořena třemi základními výkazy, které spolu tvoří nedílný celek. Těmito výkazy jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Dále pak velké a střední účetní jednotky jsou povinny sestavovat i přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o změnách peněžních toků, které jsou součástí přílohy. [1]

2.1 Legislativní úprava

Existují tři základní právní předpisy, kterými se účetní závěrka řídí. Prvním je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pak třetí část tohoto zákona, která obsahuje úpravu:

- rozvahového dne,
- povinných náležitostí účetní závěrky,
- použití mezinárodních účetních standardů
- ověřování účetní závěrky auditorem a její zveřejňování,
- a další. [27]

Dalším je Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro ÚJ, které

účtují v soustavě podvojného účetnictví. Důležitou částí této vyhlášky je pak část druhá, ve které jsou náležitosti týkající se rozsahu a způsobu sestavování účetní závěrky a jednotlivých výkazů, ze kterých se účetní závěrka skládá, a také její pátá část, ve které se pojednává o konsolidované účetní závěrce. [26]

Posledním právním předpisem jsou české účetní standardy pro podnikatele, které obsahují postupy účtování a jsou vydávány Ministerstvem financí. [13]

2.2 Změny v českém účetnictví od 1. ledna 2016

Od 1. ledna 2016 došlo k velkým změnám v českém účetnictví, kdy byla provedena novela zákona o účetnictví, novela vyhlášky č. 500, a také změna českých účetních standardů. Důvodem těchto změn byla transpozice nové účetní směrnice EU (2013/34/EU) a snaha o modernizaci účetních postupů a jejich přiblížení k IFRS.

Novela zákona o účetnictví se týkala nové kategorizace účetních jednotek, která je znázorněna v Tab. 2.1, dále pak kritérií pro vedení účetnictví, změny v obsahu účetní závěrky a povinnosti jejího ověření auditorem, změny v obsahu a zveřejnění účetní závěrky. Podle nové kategorizace ÚJ jsou nyní povinny sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu ÚJ, které spadají do kategorie Velké a střední ÚJ. Mezi změny vyplývající z vyhlášky č. 500/2002 Sb. patří změny v účetních zásadách a předpisech, zrušení zřizovacích výdajů v účtové třídě 0 a jejich nové účtování do provozních nákladů, změna v odepisování goodwillu, změněná metoda účtování a oceňování o změně stavu zásob vlastní činnosti a jejich aktivaci, které se nyní účtují ve třídě 58, změna účtování přijatých darů a další.

Od 1. ledna 2016 byl přidán nový účetní standard pro podnikatele č. 024 – Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016. Tento standard se týká změny struktury rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

Znovuzavedení jednoduchého účetnictví pro neplátce DPH, jejichž celkový majetek a celkový příjem za poslední uzavřené účetní období byl do 3 mil. Kč, dále pak pro spolky, odborové organizace, organizace zaměstnavatelů, církve a náboženské společnosti, honební společenstva.

Novinkou je zveřejňování zpráv o platbách vládám, která se týká velkých ÚJ a subjektů veřejného zájmu, které působí v těžebním průmyslu nebo v odvětví těžby dřeva v původních lesích a za tuto těžbu odvádí regionálním nebo místním orgánům poplatky. [22]

Tab. 2.1 Kategorizace účetních jednotek

Kategorie ÚJ	Aktiva (v mil. Kč)	Obrat (v mil. Kč)	Počet zaměstnanců
Mikro	>9	>18	>10
Malá	>100	>200	>50
Střední	>500	>1000	>250
Velká	<500	<1000	<250

Zdroj: [22] - vlastní zpracování

2.3 Základní účetní zásady

K tomu, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz, je nutné dodržovat základní účetní zásady, mezi které patří:

- zásada účetní jednotky – definování ÚJ jako uzavřeného celku, za který je nutno vést účetnictví, tvořit účetní závěrku a zjišťovat hospodářský výsledek,
- zásada nezávislosti účetních období – ÚJ musí registrovat účetní případy v době jejich vzniku,
- zásada neomezeného trvání účetní jednotky – během vedení účetnictví se má za to, že ÚJ bude mít nepřetržitého trvání tj. vedení účetnictví od vzniku až po zánik účetní jednotky,
- zásada objektivit účetních informací – ÚJ má povinnost vést účetnictví úplně (zaúčtovat všechny účetní případy), průkazně (veškeré případy prokázat doklady) a správně (nesmí porušovat povinnosti stanovené zákonem),
- zásada bilanční kontinuity – mezi jednotlivými účetními obdobími musí existovat vzájemná návaznost (konečné stavy na konci účetního období se převádí na počáteční stavy období následujícího),

- zásada srovnatelnosti mezi účetním obdobím – pro srovnání jednotlivých období v čase je nutné používat stejné metody účtování, odpisování a oceňování pro všechna období,
- zásada opatrnosti – ÚJ je povinna promítnout do oceňování majetku rizika, ztráty, přebytky, manka a znehodnocení pokud jsou známé. Majetek a výnosy je zakázáno nadhodnocovat, náklady podhodnocovat. Pro krytí rizik jsou vytvářeny rezervy. [27]

2.4 Počáteční ocenění

Jedná se o nejvýznamnější metodický prvek účetnictví, díky kterému je možné jednotlivé složky majetku a závazků převést z naturálních jednotek na jednotky peněžní.

Podle zákona o účetnictví mají ÚJ povinnost oceňovat majetek a závazky jednak v okamžiku uskutečnění účetního případu, a také k rozvahovému dni. Toto ocenění je v účetnictví evidováno v českých korunách. V případě pohledávek a závazků, cenin a cenných papírů, které jsou vyjádřeny v cizí měně, je ÚJ povinna použít pro ocenění rovněž cizí měnu. Následný přepočet na české koruny je proveden podle aktuálního kurzu ČNB k datu uskutečnění účetního případu.

Dle českých předpisů jsou rozlišovány čtyři základní oceňovací metody:

- **pořizovací cena** – cena, za kterou byl daný majetek pořízen, včetně nákladů, které s jeho pořízením souvisí,
- **reprodukční pořizovací cena** – cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje,
- **vlastní náklady** – všechny přímé náklady a nepřímé náklady, které byly vynaloženy na vlastní výrobu či jinou činnost, která je s danou výrobou spojená,
- **jmenovitá hodnota** – pro oceňování pohledávek, závazků, peněžních prostředků a cenin. [15]

2.5 Členění účetních závěrek

Existují dvě hlediska, podle kterých můžeme vymezit účetní závěrky. První vychází z toho, zda je účetní závěrka sestavována pro jednu, kdy se jedná o individuální účetní závěrku, nebo více účetních jednotek, kdy hovoříme o konsolidované účetní závěrce.

Z druhého hlediska existují tři typy účetních závěrek, a to řádná, mimořádná a mezitímní. Tyto účetní závěrky lze sestavit v plném, nebo zjednodušeném rozsahu. V plném rozsahu ji sestavují akciové společnosti a účetní jednotky, pro které je povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Ostatní účetní jednotky mohou účetní závěrku sestavit ve zjednodušeném rozsahu.

Řádná účetní závěrka se sestavuje k poslednímu dni účetního období. Tomuto dni se říká rozvahový den, kdy se uzavírají účetní knihy. Jde o konec kalendářního nebo hospodářského roku.

Jestliže se účetní závěrka sestavuje k jinému dni v průběhu účetního období, jedná se o mimořádnou účetní závěrku. Důvodem k sestavení této závěrky je například den zániku povinnosti vést účetnictví, den zrušení účetní jednotky bez likvidace, nebo den, ve kterém nastanou účinky splnění reorganizačního plánu, plánu oddlužení, nebo zrušení konkurzu. [5]

Mezitímní účetní závěrku lze sestavit bez uzavření účetních knih, pouze s inventarizací, jestliže to povoluje zvláštní předpis. Tato závěrka se převážně využívá při přeměně obchodní korporace.

Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje za konsolidační celek a tvoří ji účetní závěrky jednotlivých účetních jednotek, které do tohoto celku spadají. Tuto účetní závěrku sestavuje ovládající osoba, která je kapitálově či jinak spojena s ostatními účetními jednotkami tvořící celek, kdy tyto jednotky jsou ovládanou osobou. [14]

Povinné náležitosti účetní závěrky

Na první straně účetní závěrky je vhodné uvést:

- název účetní jednotky, její sídlo a identifikační číslo,
- právní formu,

- předmět podnikání,
- rozvahový den,
- okamžik sestavení účetní závěrky,
- podpisový záznam statutárního orgánu nebo účetní jednotky.

Účetní jednotka, i když nepodléhá přezkoumání účetní závěrky auditorem, může vést účetnictví v plném rozsahu, jestliže se k tomuto kroku dobrovolně rozhodne. Výkaz cash flow a přehled o změnách vlastního kapitálu jsou pak součástí účetní závěrky. [27]

2.6 Vybrané činnosti prováděné před sestavením účetní závěrky

Inventarizace

Inventarizací se rozumí proces, kterým ÚJ zjišťuje skutečný stav majetku a závazků, kdy tyto zjištěné stavy porovnává s výsledným stavem zjištěným z účetnictví, včetně vyřešení vzniklých rozdílů.

Součástí tohoto procesu je inventura majetku, která může být fyzická, nebo dokladová. V případě, kdy porovnání výsledků inventury nesouhlasí s účetním stavem, je potřeba tento nesoulad zaúčtovat, a to jako manko, nebo přebytek. Tyto nesoulady můžou signalizovat špatně vedené účetnictví, kdy je potřeba najít příčinu nesouladu a vyřešit ji. Ideální stav pro ÚJ nastává tehdy, kdy se skutečný stav rovná s účetním stavem. [18]

Časové rozlišení a dohadné položky

Nezbytnost časového rozlišení plyne ze zásady nezávislosti účetních období, která požaduje přiřazení výnosů a nákladů každého účetního období do období, se kterými tyto náklady a výnosy časově a věcně souvisí (podle tzv. akruálního principu).

Z tohoto důvodu se výnosy a náklady "očisťují" od těch výnosů a nákladů, které patří do předcházejícího nebo následujícího období.

Časové rozlišení má podstatný daňový dopad. Cílem časového rozlišení je správně vykázat hospodářský výsledek a správně zobrazit v rozvaze odhadnutou částku budoucích pohledávek a závazků. [14]

Tvorba rezerv a opravných položek

Rezervy představují výdaje příštích období. Plní funkci časového rozlišení nákladů, tvoří se účelově a částka a období čerpání jsou nejisté. K těmto rezervám musí mít ÚJ uložené finanční prostředky v plné výši dané rezervy.

Tvorba rezerv se účtuje do nákladů. Aby neovlivnila hospodářský výsledek, musí se při roční uzávěrce zaúčtovat jako snížení rezerv do výnosů. Podle české legislativy existují rezervy zákonné (upravené zákonem o rezervách) a ostatní rezervy (upravené vnitřním předpisem ÚJ).

Opravná položka představuje dočasné snížení hodnoty majetku, ke kterému se opravná položka vytvořila. Jestli by nebyla vytvořena, majetek by byl nadhodnocen. Z tohoto důvodu je důležitá nutnost využívání těchto instrumentů v účetnictví z hlediska dodržení zásady opatrnosti. [14]

Kurzové rozdíly

Účetní jednotka je povinna vést účetnictví v české měně. Z tohoto důvodu je potřeba veškerý majetek a závazky, které jsou vyjádřeny v zahraniční měně přepočítat na české koruny, jelikož při pohybu kurzu domácí měny k měně cizí se hodnota těchto aktiv nebo pasiv mění, a tím vznikají kurzové rozdíly.

Se vzniklými kurzovými rozdíly se při sestavení účetní závěrky vypořádá pomocí příslušných nákladových a výnosových účtů. [14]

2.7 Součásti účetní závěrky

V této kapitole je popsán úplný výčet účetní závěrky dle české legislativy. Účetní závěrku tvoří tři výkazy, kterými jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha, která doplňuje a komentuje rozvahu a VZZ. Rozvaha a VZZ obsahují hodnoty položek za běžné období a předchozí období, kdy jsou tyto hodnoty vykázaný v celých tisících korunách českých. Účetní závěrka je vždy sestavována v české měně. Jestliže netto hodnota aktiv překročí 10 miliard Kč, může se účetní závěrka vykazovat v milionech Kč. V případě, kdy je sestavována účetní závěrka v plném rozsahu, jsou prvotní tři výkazy rozšířeny o výkaz peněžních toků a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Rozvaha

Jedná se o účetní výkaz, který má za úkol podávat souhrnný přehled o stavu majetku z pohledu jeho struktury, kdy se jedná o aktiva, a zdrojů jeho krytí, neboli pasiva. Zobrazuje konečné stavy aktiv a pasiv dané účetní jednotky k určitému okamžiku, a tak se jedná o výkaz statistický. Nejdůležitější zásadou rozvahy je bilanční rovnost, kdy se aktiva musí rovnat pasivům.

Existují dva vzory rozvahy, a to vzor A a vzor B. Česká republika si zvolila vzor A, který vychází z bilanční rovnice, kdy se aktiva rovnají pasivům. Zatímco vzor B vychází z bilanční rovnice, kde se rozdíl aktiv a dluhů rovná vlastnímu kapitálu. Oba vzory poskytují stejné informace, akorát jinak uspořádané. Vzor A, tedy ten, který je využíván v české legislativě má formu dvoustranné tabulky, kdy jedna strana obsahuje aktiva účetní jednotky a druhá obsahuje pasiva.

V roce 2016 došlo ke změnám ve struktuře rozvahy, kdy se některé položky přesunuly do jiných kategorií, nebo úplně zrušily. Také se změnilo číslování (označení) některých položek.

Aktiva dělíme na dlouhodobá a oběžná, kdy jsou rozdělena podle jejich likvidnosti. Pasiva pak dělíme na vlastní a cizí zdroje financování, a dále pak na dlouhodobé a krátkodobé zdroje krytí co se týká časového hlediska. [5]

Rozvaha obsahuje tyto základní aktivní a pasivní položky:

Aktiva

- dlouhodobý nehmotný majetek (nehmotné výsledky výzkumu, software, ocenitelná práva, goodwill),
- dlouhodobý majetek (pozemky, stavby, hmotné movité věci a jejich soubory, pěstitelské celky trvalých porostů),
- dlouhodobý finanční majetek (podíly v jiných účetních jednotkách, podíly, zápůjčky a úvěry),
- zásoby (materiál, nedokončená výroba a polotovary, výrobky vlastní výroby, zvířata, zboží),
- dlouhodobé pohledávky (doba splatnosti delší než jeden rok),

- krátkodobé pohledávky (doba splatnost kratší než jeden rok, zejména pohledávky z obchodního styku),
- krátkodobý finanční majetek (hotovostní a bezhotovostní peníze, krátkodobé cenné papíry, podíly),
- časové rozlišení (náklady a příjmy příštích období).

Pasiva

- základní kapitál (vklady společníků),
- kapitálové fondy,
- fondy ze zisku (rezervní fond, který od 1. 1. 2014 není povinný pro obchodní korporace, nedělitelné fondy, ostatní fondy ze zisku),
- výsledky hospodaření (minulá a běžná období),
- rezervy (zákonné, ostatní),
- dlouhodobé závazky (splatnost delší než jeden rok),
- krátkodobé závazky (z obchodního styku, ke společníkům, státním institucím, zaměstnancům),
- bankovní úvěry (krátkodobé, dlouhodobé),
- časové rozlišení (výdaje a výnosy příští období). [15]

Výkaz zisku a ztráty

I u tohoto výkazu došlo ke změnám v roce 2016, kdy byly rovněž některé položky nově označeny a přejmenovány. Také došlo k odstranění položek mimořádných nákladů a výnosů.

Výkaz zisku a ztráty obsahuje přehled veškerých výnosů a nákladů účetní jednotky, které patří do daného účetního období. Hlavním aspektem je pak vyčíslení výsledku hospodaření, kterého účetní jednotka v tomto období dosáhla. Výsledek hospodaření je součtem výsledků hospodaření za provozní a finanční činnost. Po jejich sečtení se zjistí, jestli účetní jednotka za dané období dosáhla zisku nebo ztráty. [8]

Výsledek hospodaření za běžnou činnost je rozdělen na provozní a finanční činnost.

Výkaz zisku a ztráty je možné sestavit v druhovém, nebo v účelovém členění. Druhové členění vyžaduje ověření vynaložených nákladů v daném období s výnosy, které se provádí pomocí úpravy nákladů, nebo výnosů. [15]

Členění účelové člení náklady dle účelu, na které byly tyto náklady vynaloženy, kdy jsou posuzovány výnosy a náklady vynaložené na provedené výkony. Jedná se například o zásobování, odbyt či správu. [5]

Výkaz zisku a ztráty obsahuje tyto základní položky:

- tržby z prodeje výrobků a služeb,
- náklady vynaložené na prodej zboží,
- osobní a mzdové náklady, daně, poplatky,
- tržby z prodeje majetku,
- ostatní provozní výnosy a náklady,
- výnosové a nákladové úroky,
- finanční výnosy a náklady,
- výsledek hospodaření za účetní období. [21]

Příloha

Tento výkaz je nedílnou součástí každé účetní závěrky. Pro přílohu není stanovena forma (vzhled) žádným právním předpisem. Hlavním významem přílohy je doplňovat a komentovat položky obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Komentáře by měly být významné, spolehlivé, srozumitelné a užitečné pro všechny uživatele účetní závěrky.

Základní náležitostí přílohy je název účetní jednotky, sídlo nebo místo podnikání, právní forma, předmět podnikání a datum sestavení účetní závěrky. Důležité je také uvedení metod použitých při účtování a způsoby oceňování. [27]

Příloha dále obsahuje výkaz peněžních toků a přehled o změnách vlastního kapitálu, jestliže účetní jednotka sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu. Další důležitou součástí přílohy je uvádění událostí, které se staly mezi rozvahovým dnem a okamžikem skutečného sestavení účetní závěrky, pokud jsou tyto události významné. [12]

Přehled o peněžních tocích

Výkaz přehledu o peněžních tocích podává přehled o platební schopnosti účetní jednotky a je povinnou součástí účetní závěrky pro účetní jednotky podléhající auditu a akciové společnosti. Poskytuje uživatelům informace o zdrojích, ze kterých účetní jednotka získala finanční prostředky a na co byly tyto prostředky využity. Tyto informace jsou důležité pro finanční plánování, hodnocení investičních záměrů, hodnocení účetní jednotky na základě finanční analýzy nebo při posuzování platební schopnosti.

Přehled o peněžních tocích je založen na peněžní bázi, kdy se samostatně vykazují příjmy a výdaje za provozní, investiční a finanční činnost odděleně. [15]

Existují dvě metody při sestavení přehledu o peněžních tocích, a to přímá a nepřímá metoda. V přímé metodě jsou peněžní toky sledovány během účetního období, což je velice náročné. Proto se v praxi více využívá metoda nepřímá, ve které dochází k úpravě výsledku hospodaření o položky, které nejsou peněžními toky, ale na tento výsledek hospodaření vliv mají. [18]

Tento výkaz nesestavují mikro a malé účetní jednotky, vybrané účetní jednotky, které nesplňují kritéria popsané v následující kapitole a také banky, pojišťovny a penzijní společnosti. Toto platí i pro následující přehled o změnách vlastního kapitálu.

Přehled o změnách vlastního kapitálu

Tento výkaz odkrývá provedení transakcí týkající se vlastního kapitálu, které jsou důležité pro externí uživatele účetních výkazů a pro jejich budoucí finanční situaci a vývoj účetní jednotky.

Jako u přílohy není forma výkazu stanovena zákonem a záleží zcela na účetní jednotce, jak tento přehled sestaví. Často se používá forma tabulky, ve které jsou zaznamenány počáteční stavy, změny v průběhu účetního období a konečné stavy jednotlivých položek vlastního kapitálu. [27]

2.8 Další povinnosti související s účetní závěrkou

Po sestavení výkazů následují další činnosti, které je potřeba provést. Jedná se o schválení účetní závěrky, případně její přezkoumání auditorem, kdy je pro takto povinně auditované společnosti nutné vytvořit i výroční zprávu. Posledním krokem je pak zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy. [15]

Proces schvalování účetní závěrky

Schvalováním účetní závěrky se zabývá nejvyšší orgán společnosti, kterým je valná hromada. Valná hromada dostane hotovou účetní závěrku, na jejíž přípravě a vyhotovení se podíleli převážně účetní a ekonomičtí pracovníci dané společnosti.

Zasednout z důvodu schválení účetní závěrky musí valná hromada nejpozději do šesti měsíců od rozvahového dne. Na schválení účetní závěrky má valná hromada určitý časový horizont končící posledním dnem účetního období, které začíná okamžitě po rozvahovém dni aktuálního období. Jestliže není účetní závěrka schválena po uplynutí tohoto horizontu, je povinností ÚJ zaznamenat tuto skutečnost do přílohy a tím se účetní závěrka považuje za neschválenou. [16]

Výroční zpráva

Výroční zprávu povinně sestavují účetní jednotky, které podle ZoÚ podléhají auditu. Zpráva se sestavuje za účelem podání uceleného, vyváženého a komplexního pohledu na výkonnost a hospodářskou činnost dané společnosti. Informuje nás o finanční situaci, podnikatelské činnosti a výsledků hospodaření za uplynulé účetní období a o budoucím vývoji účetní jednotky. Ve výroční zprávě se k tomuto informování používá slovních popisů, grafů a tabulek, protože je důležité, aby na první pohled zaujala, ale zároveň byla decentní.

Výroční zpráva musí obsahovat minimálně tyto informace:

- „o skutečnostech, které nastaly po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
- předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,

- *aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,*
- *aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí,*
- *pracovněprávních vztazích,*
- *tom, zda účetní jednotka má organizační složku podniku v zahraničí,*
- *účetní závěrku,*
- *zprávu o auditu.*“, jak uvádí Strouhal (2009, s. 140).

Ověření účetní závěrky auditorem

Kvůli tomu, že by měla účetní závěrka podávat věrný a poctivý obraz o správném vedení a hospodaření účetní jednotky, je důležité, aby její sestavení a následné zveřejnění nebylo v rozporu s platnou legislativou. Proto je důležité ověření účetní závěrky nezávislým a kvalifikovaným auditorem.

Audit účetní závěrky se zaměřuje nejen na individuální účetní závěrku, ale také na tu konsolidovanou.

Po ukončení auditu auditor vynese výrok, kterým vyjadřuje svůj souhlas, či naopak nesouhlas s auditovanou účetní závěrkou. Také má možnost doporučit, nebo dokonce nařídit určité změny tak, aby byla daná oblast, ve které při auditu objevil nesrovnalosti, vykazována jiným způsobem, než jak byla doposud vykazována účetní jednotkou. Z tohoto důvodu je vhodné, aby byla účetní závěrka společnosti ověřena auditorem ještě před schválením valnou hromadou, jelikož do schválení je možné doporučené změny zohlednit, např. v příloze. [9]

Pro uživatele účetní závěrky je mnohem důvěryhodnější, když je závěrka ověřená auditorem a v případě kladného výroku auditora je považována za věrohodný zdroj informací.

Pro určité účetní jednotky je audit povinný, ačkoliv pro ostatní ÚJ není na škodu, když si svou účetní závěrku nechají přezkoumat dobrovolně. ÚJ podléhající auditu jsou popsány v zákoně o účetnictví § 20, kde se uvádějí kritéria, podle kterých se stanovuje povinnost auditu.

V zákoně jsou uvedeny tři kritéria:

- aktiva celkem více než 40 mil. Kč (od roku 2016 je třeba brát tuto hodnotu aktiv v netto hodnotách, nikoliv v brutto),

- úhrn čistého obrátu více než 80 mil. Kč,
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50. [27]

Jestliže účetní jednotka, která je zároveň akciovou společností, k rozvahovému dni překračuje alespoň jedno z daných kritérií ve dvou, po sobě jdoucích účetních obdobích, má povinnost auditu. U ostatních účetních jednotek je potřeba k dosažení dvou ze tří kritérií. [16]

Podrobnější popis povinnosti auditu jednotlivých ÚJ je uveden v Tab. 2.2.

Tab. 2.2 Povinnost auditu

	Velké ÚJ	Střední ÚJ	Malá ÚJ – a.s. nebo svěřenské fondy	Malé ÚJ - ostatní	Mikro ÚJ
Povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditem	Vždy s výjimkou vybraných ÚJ, které nejsou subjekty veřejného zájmu	Vždy	Při dosažení jednoho kritéria	Při dosažení dvou kritérií	Nemají povinnost

Zdroj: [22] - vlastní zpracování

Za velkou účetní jednotku podléhající auditu se podle zákona považuje vždy tzv. **subjekt veřejného zájmu** (banky, pojišťovny, penzijní společnost, atd.), a také **vybrané účetní jednotky** (organizační složky státu, územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, atd.)

Požadavky na zveřejnění účetní závěrky

Požadavky na účetní jednotky zapsané v obchodním rejstříku, týkající se zveřejnění účetní závěrky, tedy uložení dokumentů do sbírky listin obchodního rejstříku, jsou sepsané v zákoně o účetnictví v § 21a.

Důležitým aspektem je, že účetní závěrku může ÚJ zveřejnit až po jejím schválení statutárním orgánem ÚJ a ověřením auditem. Toto zveřejnění je nutné provést do 30 dnů od schválení, nejpozději je však možné tuto povinnost splnit do konce účetního období bezprostředně následujícího. Avšak ÚJ není zbavena

zveřejňující povinnosti v případě, že ke schválení účetní závěrky nedojde, akorát je tato skutečnost uvedena zpravidla v příloze. [16]

V roce 2007 proběhla změna ve zveřejňování účetních závěrek, kdy došlo k digitalizaci obchodního rejstříku a od této doby lze vkládat dokumenty pouze v elektronické podobě.

2.9 Konsolidovaná účetní závěrka

Konsolidovanou účetní závěrkou se samo sebou rozumí účetní závěrky skupiny jednotek, pro které se v této konsolidaci dohromady spojují stavy majetku, závazků a dosažené výsledky hospodaření všech ÚJ ve skupině, které patří mezi ovládající a ovládanou osobu. Tato závěrka se řídí podle zákona o účetnictví, ČÚS č. 020 a vyhlášky č. 500.

Tato závěrka je sestavována za celý konsolidující celek konsolidující jednotkou. Touto jednotkou je ovládající osoba a ostatní ÚJ, které jsou součástí konsolidovaného celku, mají povinnost dodat potřebné informace a dokumenty, které ovládající osoba potřebuje k sestavení konsolidované závěrky. Existují tři metody konsolidace. Jako první je plná konsolidace, kdy ovládající osoba vlastní více než 40 % z celkových hlasovacích práv. Další je metoda při společném ovládání a nazývá se poměrná konsolidace. Metoda ekvivalencí je poslední metodou a používá se při ovládání účetní jednotky pod podstatným vlivem.

I v této oblasti došlo k výrazným změnám od 1. 1. 2016, kdy se výrazně snížily limity stanovující povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky. V nynější době je k takovému sestavování závěrky potřeba splňovat alespoň dvě z následujících tří kritérií:

- aktiva celkem více než 100 mil. Kč (původně 350 mil. Kč),
- obrat více než 200 mil. Kč (původně 700 mil. Kč),
- průměrný počet zaměstnanců více než 50 (původně 250). [21]

Z tohoto důvodu došlo k nárůstu subjektů, které jsou povinny sestavovat konsolidovanou účetní závěrku.

3. Komparace účetních výkazů dle IFRS a české legislativy

Tato kapitola je zaměřena na definici účetní závěrky a jejích částí z hlediska mezinárodních standardů účetního výkaznictví a zjištěných odlišností mezi IFRS a českou účetní legislativou. Kapitola se také zabývá vymezením průběhu harmonizace účetnictví, významem a strukturou koncepčního rámce a jeho porovnání s českou účetní legislativou.

3.1 Harmonizace účetnictví

Světová ekonomika je v současné době významně ovlivněna globalizačními procesy, které mají za příčinu volný pohyb zboží, kapitálu a pracovníků, hledající pracovní příležitosti v cizích státech. To má za následek zvýšení počtu přeshraničních aktivit. Z tohoto důvodu dochází k nárůstu korporací operujících na mezinárodní úrovni, kdy jsou zejména pro investory těchto účetních jednotek důležité ekonomické informace, které jim pomohou s racionálním rozhodováním. Proto nestačí, aby účetní jednotky sestavovaly účetní závěrky podle národních legislativ, ale je nutné, aby sestavovaly své účetní závěrky dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. [2]

První harmonizací účetnictví v rámci EU bylo přijetí směrnic, které jsou základním nástrojem harmonizace **evropské komise** v oblasti účetnictví. Jedná se o čtvrtou směrnici týkající se sestavování a vykazování roční účetní závěrky a sedmou směrnicí zabývající se konsolidovanou účetní závěrkou. Tyto směrnice jsou závazné pro všechny členské státy, kdy jsou státy povinny tyto směrnice zahrnout do svých právních předpisů.

V rámci světové globalizace účetnictví existují dva systémy, a to **mezinárodní standardy účetního výkaznictví**, které známe pod zkratkou IFRS a jsou převážně využívány v evropské ekonomice. Druhým systémem jsou **všeobecně uznávané účetní zásady**, tj. US GAAP, které zejména využívají podnikatelé na finančních trzích ve Spojených státech amerických. [2]

Překážkou harmonizace je nesourodost informačních systémů jednotlivých zemí, kdy se musí klást větší důraz na zvýšení spolehlivosti, srovnatelnosti a také

srozumitelnosti poskytnutých ekonomických informací, mezi které patří i účetní informace, jež jsou potřebné k uskutečnění podnikatelských rozhodnutí, poskytnutí dotací, podpor či grantů. [3]

Harmonizace je náročný a složitý proces, který ještě stále není dokončen, a to z toho důvodu, že je účetnictví podřízeno neustálému vývoji jak v EU, tak i v ostatních částech světa. Z tohoto důvodu je důležité, aby se na tento rozvoj ekonomického prostředí neustále reagovalo, zejména pak na podněty vývoje teorie z aktuálních světových směrů, a také na praktické zkušenosti. [10]

3.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Systém standardů IFRS je výsledkem celosvětové harmonizace, kdy bylo hlavním cílem sestavování finančních výkazů, které mají odpovídat požadavkům jejich uživatelů a nárokům stále se rozvíjející ekonomiky, která je převážně orientována na trh a poskytování informací obsažených v těchto výkazech. [4]

Významným rokem v této harmonizaci je rok 1973, kdy byl založen **výbor pro mezinárodní účetní standardy** známý jako IASC, který vydával mezinárodní účetní standardy IAS. Tyto standardy IAS jsou stále v platnosti a mohou být novelizovány. V roce 2001 byla IASC nahrazena **radou pro mezinárodní standardy**, tzv. IASB, která vydává standardy označované jako IFRS.

V rámci IFRS jsou vydávány samotné standardy, ale také důležité interpretace, které objasňují daný standard, nebo vyjadřují reakci na okolnosti, které nově vznikly až po vzniku standardu a nebyly v této době jeho předmětem. [5]

V roce 2009 byl vydán standard IFRS for SMEs. Jedná se o mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední účetní jednotky, který mohou využívat účetní jednotky, které neobchodují na veřejném trhu a nedrží významný objem aktiv rozsáhlého okruhu klientů. Tento standard vlastně zjednodušuje plné znění standardů IFRS, a to z důvodu potřeb účetních jednotek, které tento standard mohou využívat. Standard neobsahuje postupy účtování, je spíše zaměřen na oceňování a vykazování položek účetních výkazů. [11]

Rozdílné pojetí mezi českou účetní legislativou a IFRS

Rozdílů mezi českou účetní legislativou a IFRS je nespočet, jelikož je každý systém založen na jiných zásadách a prioritách, což má v mnoha případech za následek určité odlišnosti. České účetní předpisy jsou často zaměřeny a odvozovány z daňových zákonů a jsou formulovány pomocí účetních postupů, obecných principů a požadavků na podrobné aspekty účtování. Naopak standardy IFRS nemají za úkol detailně popisovat účetní pravidla, ale správně stanovit systém vykazování, kdy je kladen důraz nejen na formální správnost výkazů, ale také na zveřejňování těchto výkazů a jejich vypovídací schopnosti. To je důležité pro širokou škálu uživatelů (majitele, akcionáře, zákazníky, zaměstnance, dodavatele, burzy a další) pro které jsou výkazy určeny. Součástí IFRS nejsou žádné předepsané formuláře a pevně stanovené struktury účetních výkazů, a to z toho důvodu, aby se mohly zachytit a vyřešit všechny situace, které mohou v praxi nastat. Proto je potřeba ve standardech hledat logiku, smysl a princip, protože neexistuje žádný správný postup a různé problémy je dle IFRS možné různě řešit. [3]

3.3 Koncepční rámec

Velmi významný rozdíl mezi standardy IFRS a českou legislativou je existence koncepčního rámce pro sestavování a předkládání účetní závěrky dle IFRS. Jedná se o jakousi preambuli pro IFRS, kdy se nejedná o standard, ale je důležitý ke stanovení konkrétních požadavků jednotlivých standardů. Pro definici základních předpokladů a zpracování účetní závěrky, nebo cíle a kvantitativní rysy účetní závěrky v české účetní legislativě žádný takový koncepční rámec neexistuje.

Koncepční rámec je důležitý při aplikaci mezinárodních účetních standardů. Jestliže není určitá oblast upravena standardem, použijí se všeobecné principy a postupy koncepčního rámce. Avšak jestli nastane rozpor v požadavcích určitého standardu s koncepčním rámcem, má přednost úprava požadována standardem. [3]

Koncepční rámec vymezuje:

- cíl obecného účetního výkaznictví,
- kvalitativní vlastnosti užitečných informací,
- podkladový předpoklad,

- části účetní závěrky,
- zaúčtování položek v účetní závěrce,
- oceňování položek účetní závěrky,
- pojetí kapitálu a jeho udržení. [6]

Koncepční rámec se také zabývá vymezením uživatelů účetní závěrky, mezi které patří majitelé účetní jednotky, investoři, věřitelé, zaměstnanci, odběratelé, dodavatelé, konkurence a další. Účetní závěrka se musí přizpůsobit potřebám daného uživatele, protože každého uživatele zajímají jiné informace, které chce o dané ÚJ zjistit. Z tohoto důvodu je cílem účetní závěrky informovat o finanční situaci, výkonnosti a změnách ve finanční situaci. [10]

Účetní závěrka podle IFRS zahrnuje:

- výkaz o finanční situaci ke konci účetního období,
- výkaz o úplném výsledku za účetní období a výkaz o ostatním úplném výsledku za účetní období,
- výkaz o peněžních tocích za účetní období,
- výkaz o změnách vlastního kapitálu za účetní období,
- přílohu. [10]

Mezi základní předpoklady pro vypracování účetní závěrky dle IFRS patří **předpoklad trvání účetní jednotky**, což znamená, že účetní jednotka neuvažuje o ukončení činnosti a ve své činnosti bude pokračovat i v dohledné budoucnosti. Dalším je **vykazování na akruální bázi**, kdy účetní jednotka neuznává výsledky transakcí v období, kdy jsou realizovány peněžní toky, ale v období, se kterým daná transakce časově i věcně souvisí. **Periodicita vykazování** má za předpoklad, že účetním obdobím je jeden rok a může se jednat o kalendářní, tak i hospodářský. Sestavování výkazů probíhá nejméně jednou ročně. V případě, že je účetní závěrka sestavována za období, které je delší nebo kratší než jeden rok, je ÚJ povinna sdělit důvod pro toto odlišné účetní období. Posledním předpokladem je **věrné a poctivé zobrazení**, které by mělo být zaručeno správnou aplikací standardu IAS 1. [3]

V koncepčním rámci je zahrnuta také definice základních prvků účetní závěrky a postupy, které se používají pro jejich zachycení a oceňování. Pro určení finanční situace ÚJ jsou základními prvky aktiva, závazky a vlastní kapitál. Pro určení výkonnosti jsou to pak výnosy a náklady.

Aktivum (Assets) je pro účetní jednotku využívaným a kontrolovaným ekonomickým zdrojem, kdy je jeho existence výsledkem minulých událostí a ÚJ očekává, že z daného aktiva bude mít v budoucnu ekonomický prospěch. Tento ekonomický prospěch je ÚJ předpokládán jako dostatečně jistý a aktivum musí být spolehlivě ocenitelné. Rozhodující není to, jestli má ÚJ k aktivu vlastnická práva, ale to, zda má pod svou kontrolou přinášející užitek z daného aktiva.

Od **závazku (Liability)** se očekává, že způsobí odliv zdrojů ÚJ neboli úbytek aktiv. Jedná se o současnou povinnost ÚJ, která vznikla v důsledku jiných událostí. [10]

Vlastní kapitál (Equity) je zbývající podíl na aktivech, který zbyde po odečtení všech závazků.

Výnosy (Income) jsou zvýšením ekonomického prospěchu během účetního období. Tento prospěch se projeví jako zvýšení hodnoty aktiv, nebo snížení objemu závazků a to vede ke zvýšení vlastního kapitálu společností jiným způsobem, než vklady vlastníků do vlastního kapitálu. Tyto výnosy koncepční rámec dále rozděluje na dvě části. První jsou **výnosy (Revenues)**, mezi které patří výnosy z běžných činností, jako jsou tržby z prodeje, výnosy z úroků a dividend. Druhou částí jsou **přínosy (Gains)**, které zahrnují kladné výsledky z prodeje zásob, dlouhodobých aktiv, kurzové rozdíly a další.

Náklady (Expenses) jsou opakem výnosů, kdy způsobují snížení ekonomického prospěchu, který je způsoben snížením aktiv nebo přírůstkem závazků. Následkem těchto změn je snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než rozdělením vlastního kapitálu vlastníkům. Tyto náklady vznikají z běžných činností. I zde koncepční rámec dále rozlišuje dva druhy nákladů, a to **ztráty (Losses)**, které jsou opakem přínosů a jedná se například o požár nebo povodeň. Druhým jsou **pořizovací náklady (Costs)**, které účetní jednotka vynaložila na svá aktiva. [10]

Aktiva, závazky, výnosy i náklady musí současně splňovat dvě kritéria, aby mohly být vykázány v účetní závěrce. Zprv je nutné, aby vyhovovali uvedené definici a za druhé, musí být možné spolehlivě určit jejich hodnotu. [17]

3.3.1 Oceňování dle IFRS

Koncepční rámec uvádí několik metod oceňování, kdy každá z metod jinak ovlivňuje vypovídací schopnost účetních údajů. Tyto metody jsou uvedeny a popsány v následující Tab. 3.1.

Tab. 3.1 Metody oceňování

Historické náklady	Jsou odvozovány z nákladů při pořízení aktiva, při bezúplatném nabytí aktiv se vychází z odhadované částky, která by byla platná v době pořízení. Oceňování závazků je v částce, kterou bude potřeba obětovat na úhradu závazku.
Běžná cena	Hodnota, která by byla vynaložena na pořízení stejného nebo obdobného aktiva k datu ocenění. Pro závazek se jedná o nediskontovanou částku, kterou by bylo potřeba vynaložit na vypořádání závazku.
Realizovatelná hodnota	Je ocenění z pohledu prodávajícího subjektu, které by bylo použito při prodeji aktiva. Závazky jsou oceněny v nediskontovaných hodnotách, které budou k datu ocenění vynaloženy k úhradě závazku.
Současná hodnota	Ocenění aktiv v diskontované hodnotě budoucího přílivu peněz, které budou vytvářeny při podnikání. Závazky jsou oceněny v hodnotě budoucích diskontovaných odtoků peněz, které budou potřeba při úhradě závazků z běžného podnikání.

Zdroj: [3] - vlastní zpracování

V jednotlivých standardech je však popsána ještě jedna oceňovací základna, a to tzv. **reálná hodnota (Fair Value)**. Jedná se o definici reálné hodnoty jako "*cenu, která by měla být získána při prodeji aktiva nebo uhrazena při převodu k datu ocenění v běžné transakci mezi účastníky trhu.*", jak uvádí Paseková, Strouhal (2012, s. 20). Nejvíce je pro vyjádření reálné hodnoty používána tržní cena, kdy reálná hodnota vyjadřuje velikost ceny, která je nejvíce pravděpodobná a která má zdůvodnitelný předpoklad, že ji lze k datu rozvahy získat na trhu. [10]

3.3.2 Koncepce uchování kapitálu

Na závěr koncepčního rámce je část zabývající se pojetím a uchováním kapitálu, která pojednává o dvou konceptech uchování. Prvním je **finanční pojetí uchování kapitálu**, podle kterého ÚJ dosahuje zisku v tom případě, je-li konečný stav vlastního kapitálu na konci období vyšší, než počáteční stav tohoto období. Druhý koncept je **produkční pojetí uchování kapitálu**, který chápe kapitál jako produktivní kapacitu, kdy ÚJ docílí zisku tehdy, když jsou výrobní kapacity ÚJ na konci období vyšší, než výrobní na kapacity na jeho začátku. [10]

3.3.3 Porovnání koncepčního rámce IFRS s ČÚL

Nejdůležitější rozdíl je ten, že v české účetní legislativě žádný takový koncepční rámec obsažený není. Požadavky a principy na vedení účetnictví jsou totiž obsaženy v zákoně o účetnictví. Koncepční rámec stejně jako ČÚL používá stejné základní složky, kterými jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady. Rozdílem však je, že oproti ČÚL navíc obsahuje kritéria a definice podle kterých jsou tyto složky vykazovány. IFRS zase oproti ČÚL nebere na zřetel detailní účtování.

Další rozdíl je požadavek IFRS na rozpoznání vykazované položky ve výkazech účetní závěrky, kterou ČÚL nemá nijak předepsanou.

Důležitý rozdíl se týká oceňování, kdy ČÚL používá pro oceňování k okamžiku pořízení aktiva pořizovací cenu, vlastní náklady nebo reprodukční pořizovací cenu a ke konci rozvahového dne oceňuje reálnou hodnotou nebo historickou cenou. V ČÚL se neřeší oceňování na bázi současné hodnoty, jak je tomu v IFRS. Ze získaných poznatků a zkušeností lze konstatovat, že se koncepční rámec zabývá problematikou oceňování srozumitelněji a racionálněji než ČÚL. [10]

3.4 IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Pro společnosti, které přecházejí na vykazování dle mezinárodních standardů je standard IFRS 1 základním prvkem tohoto přechodu. Hlavním cílem standardu je sestavení účetní závěrky v souladu s ostatními platnými standardy, kdy je nutná jejich retrospektivní aplikace v platném znění. Z tohoto důvodu je potřeba při přechodu na vykazování dle IFRS detailně znát nejenom standard IFRS 1, ale také i všechny ostatní standardy. Pro mezitímní účetní závěrku sestavovanou podle standardu IAS 34 se IFRS 1 taktéž používá.

Při přechodu na IFRS musí první účetní závěrka ÚJ obsahovat data **minimálně za dvě po sobě jdoucí období**. V případě, že ÚJ přechází na IFRS k 31. 12. 2016, bude zahajovací rozvaha k datu 1. 1. 2015. Jak zahajovací rozvaha, tak obě rozvahy, budou sestavovány podle standardů platných k 31. 12. 2016. Úpravy týkající se zahajovací rozvahy při přechodu na IFRS jsou účtovány oproti nerozděleným výsledkům minulých let. [10]

Během přechodu na IFRS dochází k určitým úpravám, které ČÚL nezahrnuje, a to:

- zahrnutí nových aktiv, které jsou IFRS uznávány, jako například:
 - aktiva a závazky z finančního leasingu u nájemce,
 - veškeré finanční deriváty,
 - odložená daňová pohledávka a závazek, kterou se zabývá IAS 12 – Daň ze zisku,
 - požadované rezervy dle IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva, jestli je ÚJ v minulosti nevytvářela.
- vyloučení těch aktiv a závazků z rozvahy, které IFRS neuznává a nepovoluje, jako například:
 - reklama a propagace,
 - výzkum ve vlastní režii,
 - školení zaměstnanců,
 - rezervy na budoucí provozní ztráty a obecná rizika,

- výdaje na přesídlení společnosti,
 - majetek, který už dle definice není aktivem,
 - jiné pohledávky, které nejsou dostatečně jisté a pohledávky za náhradu škod.
- reklasifikace aktiv a závazků, vykazovaných jako jiný typ aktiva, závazku nebo vlastního kapitálu dle pravidel, která ÚJ doteď používala a bude je i nadále vykazovat podle IFRS s tím rozdílem, že budou pod jiným názvem nebo budou zahrnuty v jiné části rozvahy, jak to vyžaduje IFRS. [10]

Kvůli těmto úpravám prováděných při prvním převodu na IFRS je pokaždé jiný výsledek hospodaření běžného i minulého období, odlišné ocenění a také struktura aktiv a závazků. Z tohoto důvodu vznikne i nová bilanční suma.

Zavedení IFRS je velice časově náročný proces a je rozdělován do jednotlivých etap:

- příprava ÚJ na první přechod,
- analýza účetní závěrky sestavené dle českých účetních předpisů,
- analýza problémů, které v českých účetních výkazech nejsou obsaženy,
- vyjádření hladiny významnosti určené pro první převod z důvodu zabránění nárůstu převodu do nezvladatelných rozměrů,
- analýza peněžních částek u převáděných položek,
- výběr účetních politik a oceňovacích základů,
- vlastní převod účetní závěrky na IFRS,
- sestavení účetní závěrky a přílohy podle IFRS. [4]

Podle standardu je povoleno **18 volitelných a 5 povinných výjimek** z aplikace ostatních standardů IFRS. Povinné výjimky zakazují retrospektivní aplikaci a patří zde:

- účetní jednotka má v případě kategorizace a oceňování finančních aktiv za úkol posoudit, jestli finanční aktiva splňují podmínky k ocenění zůstatkovou hodnotou v souladu s IFRS 9,

- u vložených derivátů je v souladu s IFRS 9 nutné posoudit, jestli se tyto deriváty musí oddělit od hostitelské smlouvy a zaúčtovat pomocí podmínek, které existovaly k datu uzavření smlouvy,
- požadavky IAS 27 – Konsolidovaná a nekonsolidovaná účetní závěrka musí být splněny při posuzování minoritních kapitálových účastí,
- při nevykázání finančních aktiv a závazků není povolena zpětná aplikace IAS 39 – Finanční nástroje. Vykázání je platné jen pro deriváty držené k datu přechodu,
- zahajovací rozvaha nebude brát v úvahu zajištění, jestliže nebudou splněny požadavky IAS 39. [4]

Do dobrovolných výjimek jsou zahrnuty například:

- **domnělá pořizovací cena** – pojednává o rozhodnutí ÚJ přecenit vybrané položky pozemků, budov a zařízení ke dni zahajovací rozvahy na reálnou hodnotu, kdy lze pokládat takto přeceněnou hodnotu za výchozí ocenění modelu pořizovací ceny,
- **podnikové kombinace** – kombinacemi se zabývá standard IFRS 3. Výhodou je, že ÚJ není povinna tento standard aplikovat na podnikové kombinace proběhnuté ještě před datem zahajovací rozvahy. A však, jestliže se ÚJ rozhodne použít IFRS 3 na jednu či více kombinací, musí tento standard aplikovat i na všechny ostatní kombinace,
- **kumulativní rozdíly z převodu závěrky na jinou měnu** – tzv. fond z kurzových rozdílů, který byl ÚJ vykazován v rozvaze, může být vynulován oproti nerozděleným ziskům. Důvodem této výjimky jsou velmi složité nároky na převod kurzových rozdílů popsané v IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů,
- **leasing** – určení, zda smlouva obsahuje leasing, ÚJ aplikovat zpětně nemusí. Zda smlouva obsahuje leasing lze určit až k datu zahajovací rozvahy pomocí faktorů,
- **ocenění investic do dceřiných společností** – pořizovací cenu investice je možné stanovit třemi způsoby, a to pomocí pořizovací ceny dle požadavků

IFRS, reálnou hodnotou k datu přijetí IFRS nebo jako cenu dle původních účetních principů,

- **aktiva a závazky dceřiných společností a přidružených ÚJ** – za předpokladu, že dceřiné, přidružené a společné ÚJ přechází na IFRS dříve nebo později než mateřská společnost, nemusí být ocenění aktiv a závazků těchto ÚJ přepracováno v samostatné účetní závěrce dle IFRS,
- **oceňování finančních aktiv a finančních závazků při prvotním vykázání ve fair value** – výjimka uvádí, od kterého dne je dovoleno používat konkrétní odstavec standardu IAS 39, který se zabývá postupy oceňování finančních aktiv a závazků v případě absence aktivního trhu,
- **zařazení dříve vykázaných finančních nástrojů** – pro dříve uznané finanční nástroje se může nechat členění podle IAS 39. [4]

Srovnání předpokladů obsahu a tvorby účetní závěrky vycházející z IFRS 1 a české legislativy

Základní předpoklady týkající se účetní závěrky dle ČÚL, mezi které patří předpoklad trvání ÚJ, vykazování na aktuální bázi, věrné a poctivé zobrazení, nebo periodicita vykazování jsou srovnatelné s předpoklady dle IFRS. Rozdíl je však v cílech účetních závěrek, kdy dle IFRS je hlavním cílem poskytování informací o finanční situaci (rozvaha), o výkonnosti (výsledovka) a o změnách ve finanční situaci (CF). Podle ČÚL má účetní závěrka za cíl podávat věrný a poctivý obraz finanční situace ÚJ a jeho předmětu účetnictví. [11]

Kvalitativní vlastnosti účetních informací jsou podobné s ČÚL, avšak zákon o účetnictví tyto požadavky definuje odlišnými slovy – ÚJ mají povinnost vést účetnictví průkazně, úplně, přehledně, srozumitelně, správně a způsobem zaručující neměnnost účetních záznamů. Důležitým aspektem pro IFRS je srozumitelnost, kterou vyžaduje pro celou účetní závěrku, naopak ČÚL vyžaduje srozumitelnost hlavně pro účetní případy a záznamy.

V minulosti byl rozdíl také ve vykazování mimořádných položek, kdy je IFRS oproti českým účetním předpisům nepřipouštělo. Od změn v české legislativě provedených k datu 1. 1. 2016 je u nás toto vykazování mimořádných položek zrušeno.

V obou systémech je zakázána vzájemná kompenzace aktiv a závazků, v těch případech, kdy to určitý standard výslovně nepovoluje. V ČÚP jsou povolené výjimky zahrnuté ve vyhlášce (např. účtování s FÚ z titulu daní). [10]

Charakteristika vybraných standardů a srovnání těchto standardů s ČÚL

Během aplikace IFRS se využívají další standardy doplňující standard IFRS 1. Tato kapitola popisuje pouze vybrané standardy a u každého standardu je popsán rozdíl mezi ČÚL a IFRS.

3.5 Standard IAS 1 – Presentace účetní závěrky

Standard si klade za cíl vymezit strukturu jednotlivých částí účetní závěrky a předpoklady pro její sestavení a prezentaci. Také zajišťuje srovnatelnost účetních závěrek jedné ÚJ v různých časových horizontech a srovnatelnost účetních závěrek mezi jednotlivými ÚJ. Požadavky standardu IAS 1 musí všechny subjekty vykazující účetní závěrku v souladu s IFRS dodržovat. [3]

Obsahy účetních závěrek dle IFRS a ČÚL byly popsány výše a následující Tab. 3.2 slouží pro vizuální představu srovnání obsahu účetní závěrky dle IAS 1 a ČÚL.

Tab 3.2 Srovnání účetní závěrky dle IAS 1 a ČÚL

IAS 1	ČÚL
Výkaz o finanční situaci	Rozvaha
Výkaz o úplném výsledku	Výkaz zisku a ztráty
Výkaz změn vlastního kapitálu	Přehled o změnách vlastního kapitálu
Výkaz o peněžních tocích	Přehled o peněžních tocích
Příloha	Příloha

Zdroj: [10] – vlastní zpracování

Účetní období je v obou systémech srovnatelné a to dvanáct po sobě jdoucích měsíců. ÚJ si v obou systémech může posunout začátek účetního období oproti kalendářnímu roku.

3.5.1 Výkaz o finanční situaci ke konci účetního období

Dříve používaný termín rozvaha byl v roce 2007 přeměněn ve všech standardech na výkaz o finanční situaci (Statement of financial position) avšak dle IFRS je používání termínu rozvaha i nadále povoleno. Základními složkami výkazu jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál, které už byly definovány v kapitole zabývající se koncepčním rámcem.

Dle doby držení majetku se v rozvaze dělí aktiva a pasiva na krátkodobá a dlouhodobá. Za krátkodobé pasiva se považují ty, které jsou úročené a jsou splatné do jednoho roku od rozvahového dne. Dlouhodobý majetek je v držení ÚJ více, než jeden rok. Dlouhodobé pohledávky se vykazují jako dlouhodobý majetek. Aktiva a pasiva je možné vykazovat i pomocí likvidity v případě, kdy toto členění povede k věrnějšímu zobrazení skutečnosti.

Ve standardu IAS 1 není vymezen závazný formát rozvahy, pouze udává informace, co a jak má být v rozvaze obsaženo. Existují dva formáty rozvahy, a to horizontální a vertikální. Horizontální výkaz vykazuje celou bilanční sumu, zatímco vertikální formát dává za důležitost likviditě. [3]

V následující Tab. 3.3 jsou vyjádřeny povinné položky rozvahy, které je ÚJ povinna zveřejnit dle IAS 1. Když je nějaká položka nepovinná, ale její nezahrnutí do rozvahy by významně a záporně ovlivnilo rozhodování uživatelů účetní závěrky, je ÚJ povinna uvést danou položku v rozvaze nebo v komentáři k účetním výkazům. [3]

Tab. 3.3 Povinné položky zveřejňované ve výkazu o finanční situaci

Aktiva	Pasiva
Pozemky, budovy a zařízení	Emitovaný kapitál a rezervní fondy
Investice do nemovitostí	Menšinový podíl
Investice oceňované ekvivalenční metodou	
Finanční aktiva	Rezervy
Nehmotná aktiva	Finanční závazky
Odložené daňové pohledávky	Odložené daňové závazky
Pohledávky z titulu běžných daní	Závazky z titulu běžných daní
Aktiva držená k prodeji	Obchodní a jiné závazky
Zásoby	
Biologická aktiva	
Obchodní a jiné pohledávky	
Peníze a peněžní ekvivalenty	

Zdroj: [3] – vlastní zpracování

3.5.2 Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Základními údaji výkazu jsou výnosy a náklady, které jsou definovány v kapitole 3.3. Úplný výsledek se skládá z **výsledku** a **ostatního úplného výsledku**. Výsledek zahrnuje celkové výnosy snížené o náklady bez ostatního úplného výsledku. „Úplný výsledek celkem je změna ve vlastním kapitálu za období, která vyplývá z jiných transakcí a událostí, než jsou změny vyplývající z transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci.“, jak uvádí Krupová (2009, s. 46). Výnosy a náklady, které nejsou vykázány výsledkově, tvoří společně ostatní úplný výsledek. [7]

Existují dvě možnosti prezentace informací o úplném výsledku hospodaření. Prvním je prezentace v jediném výkazu, který obsahuje veškeré náležitosti dřívějšího vzhledu výkazu zisku a ztrát doplněný o informaci týkající se ostatního úplného výsledku hospodaření. Druhá možnost je prezentace výkazu ve dvou oddělených, ale na sebe navzájem navazujících výkazech. Jde o výsledovku zahrnující pouze výsledkové transakce a o výkaz o úplném výsledku hospodaření zachycující transakce pouze rozvahově. Pro oba způsoby je ÚJ povinná uvést dopad na daň ze zisku pro jednotlivé složky úplného výsledku. [10]

Standard IAS 1 uvádí pouze minimální požadavky na strukturu výkazu o úplném výsledku hospodaření znázorněné v Tab. 3.4. Členění výnosů a nákladů může být podle druhu nebo účelu.

Tab. 3.4 Obsah výkazu o úplném výsledku hospodaření

Transakce ovlivňující VH	Výnosy
	Finanční náklady
	Podíly na zisku/ztrátě připojených ÚJ a společných ÚJ
	Daňové náklady
	Zisk/ztráta z ukončených činností po zdanění
	Zisk/ztráta z přecenění aktiv a závazků držených z důvodu prodeje v důsledku ukončení činnosti
	Zisk nebo ztráta
Ostatní VH	Jednotlivé složky ostatního VH
	Podíl na ostatních VH připojených ÚJ a společných ÚJ
	Úplný výsledek hospodaření
Alokace zisku/ztráty vlastníkům	Zisk/ztráta připadající na menšinový podíl a vlastníkům mateřské společnosti
Alokace úplného VH vlastníkům	Úplný výsledek hospodaření připadající na menšinový podíl a vlastníkům mateřské společnosti

Zdroj: [3] – vlastní zpracování

Česká účetní legislativa uvádí povinný minimální rozsah výkazu zisku a ztrát, jeho závazné uspořádání a názvy jednotlivých údajů. Stejně jako v IFRS může být výkaz sestaven podle druhového, nebo účelového členění výnosů a nákladů. [15]

3.5.3 Výkaz o peněžních tocích za účetní období

Daný výkaz je zahrnut ve standardu IAS 7 a popsán v kapitole 3.7 diplomové práce.

3.5.4 Výkaz o změnách vlastního kapitálu za účetní období

Stejně jako pro ostatní výkazy, tak i pro tento stanovuje standard IAS 1 povinně uváděné položky, které mohou být uvedeny ve výkazu změn vlastního kapitálu, nebo v komentáři k účetním výkazům. Ve výkazu by měl být obsažen:

- úplný výsledek hospodaření,
- dopad zpětného zachycení oprav v účetních metodách u položek VK,
- následky zpětného zachycení změn v účetních metodách u položek VK,
- kapitálové transakce s vlastníky a výplaty vlastníkům z VK,
- každá položka výnosů a nákladů vykázaná podle určitého standardu přímo ve VK a jejich součet. [10]

3.5.5 Příloha

Příloha je dle IFRS velice detailní a obsáhlá. *„Předkládá informace o tom, podle jakých standardů byly účetní výkazy připraveny, a informace o specifických účetních pravidlech zvolených a aplikovaných pro podstatné transakce a události. Zveřejňuje informace požadované IFRS, které nejsou uvedeny jinde v účetních výkazech, a poskytuje dodatečné informace, které nejsou uvedeny přímo v účetních výkazech, ale které jsou nutné pro věrné zobrazení.“* (Paseková, Strouhal, 2012, s. 41)

Příloha se také zabývá jedním z principů IFRS, a to srovnatelností informací, kdy musí být v každé účetní závěrce prezentovány informace i za minulá účetní období. Při prvním přijetí IFRS musí být poskytnuty informace o ÚJ minimálně za jedno předešlé účetní období pro jejich srovnání. [4]

Oproti české příloze sestavenou podle metod a formátu definovaných v ČÚL je příloha v IFRS o dost obsáhlejší a s větší vypovídací schopností.

3.6 Standard IAS 2 – Zásoby

Standard se zabývá nakoupenými a vyrobenými zásobami, určením metody pro jejich ocenění a jejich zaúčtováním.

Jedná se o zásoby:

- držené se záměrem dalšího prodeje těchto zásob v běžném podnikání,
- spotřebovaný materiál použitý ve výrobním procesu,
- zásoby ve výrobním procesu určená k prodeji.

Součástí zásob nejsou **významné náhradní díly**, které mají jinou likviditu a dle IAS jsou součástí dlouhodobých aktiv. [6]

Náklady vynaložené na pořízení zásob se oceňují pořizovacími náklady a zahrnují náklady na koupi a na přeměnu nakoupených zásob. Náklady na koupi jsou tvořeny z ceny pořízení, dopravného, cla, nevratné daně a ostatních přímo přiřaditelných nákladů. Náklady týkající se přeměny zásob zahrnují náklady vynaložené pro přeměnu materiálu na nedokončenou výrobu a náklady na hotové výrobky, kterými jsou například mzdy zaměstnanců. Prostřednictvím množstevních a obchodních slev je snižována hodnota zásob.

Standard IAS 2 vyžaduje rozdělení výrobní režie na její fixní a variabilní složky. Pro fixní část se výrobní náklady nemění s objemem výroby. U variabilní části se mění výrobní náklady rovnoměrně s objemem výroby.

Do ocenění zásob není zahrnuta bezúčelná práce, náklady na mimořádné množství odpadu, na skladování, odbytová a správní režie, která se nezabývá uvedením zásob do současného stavu a na současné místo. [3]

Během držení jsou zásoby oceňovány **historickou cenou**, pro kterou je potřeba dodržovat zásadu opatrnosti a aktuální princip. Hodnota zásob může být snížena vlivem změny poptávky, zastaráním či poškozením. Ocenění **čistou realizovatelnou hodnotou**, neboli ocenění odhadnutou prodejní cenou v běžném období, sniženou o odhadnuté náklady na dokončení a uskutečnění prodeje se provádí v případě změny ceny zásob při změně poptávky. Také se provádí ocenění při změně poptávky pomocí **pořizovací ceny**. Pro ocenění se vybere vždy ta nižší cena z těchto dvou hodnot. Snížení a zrušení snížení hodnoty má vliv na výsledek hospodaření. Zvyšování hodnoty zásob standard IAS 2 nepovoluje.

Pro ocenění spotřeby zásob se mohou využít **nákladové vzorce** a **individuální ocenění**. Mezi nákladové vzorce patří metoda FIFO a váženého aritmetického průměru. V metodě FIFO jsou zásoby, které byly pořízeny jako první také jako první spotřebovávány. Individuální ocenění se používá pro zásoby, které nemohou být změněny a individuálním položkám zásob jsou přiřazeny určité náklady spojené s pořízením. [3]

Srovnání IAS 2 s českou legislativou

Formulace zásob je pro oba systémy velice podobná. Ocenění je rovněž srovnatelné s tím, že IFRS má přísnější pravidla týkající se ocenění vyrobených zásob. Také standard, oproti ČÚL, vyžaduje zahrnutí aktivace fixní a variabilní části výrobní režie do pořizovací ceny zásob. Standard IAS 11 – Smlouvy o zhotovení dovoluje aktivaci správní režie jen v těch případech, u kterých se prokáže příčinná souvislost správní režie s pořízenými zásobami. V ČÚL je správní režie zahrnuta do ocenění vyráběných zásob v případě, kdy jsou zásoby vyráběny déle, než 1 rok. ČÚL neřeší neproduktivní náklady, kterými jsou například odpad a zmetky. Mezinárodní standardy zakazují tyto náklady aktivovat. Významné náhradní díly jsou podle IFRS součástí dlouhodobého majetku, protože zahrnutí do oběžných aktiv může podle IFRS v některých případech zkreslovat údaje o finanční situaci. Dle ČÚL jsou významné náhradní díly složkou zásob. Oproti ČÚL jsou do zásob dle IFRS navíc zahrnuty emisní povolenky. [10]

3.7 Standard IAS 7 – Výkaz peněžních toků

Tento standard obsahuje definice peněžních toků a jejich členění, strukturu a obsah výkazu, vykazování peněžních toků v cizí měně, úroků, dividend, investic, daní ze zisku, nepeněžních operací, nabytí a pozbytí dceřiných a jiných ÚJ. [6]

Výkaz peněžních toků musí každá ÚJ sestavit a zveřejnit, jelikož je povinnou součástí účetní závěrky. Podle IFRS jsou peněžní toky rozdělovány do tří kategorií:

- **provozní** – zde jsou zahrnuty hlavní výdělečné činnosti a další činnosti ÚJ, které nejsou obsaženy v investiční a finanční kategorii,

- **investiční** – zabývají se nabýváním a pozbyváním dlouhodobých investic a aktiv,
- **finanční** – zde jsou zahrnuty činnosti, během kterých se mění skladba a výše závazků a vlastního kapitálu společnosti.

Je možné výkaz o peněžních tocích (cash flow) z provozní činnosti sestavit přímou a nepřímou metodou. Příjmy a výdaje rozdělené do jednotlivých kategorií znázorňuje metoda přímá. Nepřímá metoda stanovuje čistý peněžní tok z provozní činnosti úpravou výsledku hospodaření. Ostatní části výkazu o peněžních tocích, investiční a finanční, se sestavují pomocí přímé metody. [7]

Srovnání IAS 7 s českou legislativou

Od změn v účetnictví v roce 2016 jsou povinny tento výkaz sestavovat všechny ÚJ podléhající auditu s výjimkou subjektů veřejného zájmu, malých a mikro účetních jednotek. Členění peněžních toků je srovnatelné s IFRS. Srovnatelné je také zahrnutí dividend, úroků a daní do oblastí, pro které je výkaz sestavován. V obou systémech je možné sestavit výkaz v přímou nebo nepřímou metodou. [10]

3.8 Standard IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

Změny v účetních pravidlech

V účetních pravidlech jsou zahrnuty základny, specifické principy, postupy a praktiky přijaté ÚJ pro zpracování a prezentaci účetní závěrky. [6]

Důležité je pro užití účetních pravidel použít zásadu konzistence spolu se zachováním informací, které budou:

- relevantní z pohledu přijetí ekonomických rozhodnutí uživatelů,
- spolehlivé v případě:
 - prezentace věrného zobrazení ekonomické situace,
 - odrazu ekonomického jádra transakcí, podmínek a událostí,

- neutrálnosti,
- opatrnosti,
- komplexnosti. [15]

Změna účetního pravidla je možná pouze v případě, kdy je vyžadována standardem, interpretací, nebo když pomůže k důvěryhodnějším a závažným informacím o dopadu transakce, podmínky nebo události na finanční pozici, výkonnost, popřípadě peněžní toky jednotky.

Jestliže je pravidlo použito zpětně, je potřeba postupovat tak, jako by toto pravidlo bylo používáno vždy. Zpětná aplikace pravidel si vyžaduje opravy počátečních stavů předmětných složek vlastního kapitálu pro nejvzdálenější vykazované předchozí období, a ostatní komparativní hodnoty pro jednotlivá vykazovaná období.

V případě, kdy není možné určit dopad nového účetního pravidla na veškerá předcházející období, musí se srovnávací informace upravit tak, aby bylo možné nové pravidlo aplikovat prospektivně od prvního přijatelného data. Tato prospektivní aplikace nového pravidla značí použití, které se u dané změny projeví až po datu, kdy k této změně dochází. [6]

Změny v odhadech

Jedná se o úpravu hodnot aktiv, závazků nebo hodnoty periodické spotřeby aktiv, které jsou vytvářeny hodnocením stávající situace a předpokládaného budoucího užitku a povinností plynoucích z aktiv a závazků.

Některá nesprávná stanovení určitých položek účetní závěrky jsou důsledkem jisté nejistoty plynoucí s podnikatelských aktivit. Tyto nesprávně stanovené položky lze pouze odhadnout. Odhady vycházejí z úsudku, založeném na nejnovějších dostupných a spolehlivých informacích.

Odhady jsou používány např. pro nedobytné pohledávky, zastaralé zásoby, doby použitelnosti odpisovaných aktiv, záručních povinností a reálných hodnot finančních aktiv a závazků.

Důležitá je neustálá kontrola odhadů. V případě, kdy nastane změna skutečností, podle kterých byl určitý odhad prováděn, je nutné provést změnu

odhadu podle těchto nových skutečností. Následné zaúčtování upravené hodnoty je nutné provést v období, k němuž se vztahuje. [6]

Oprava chyb

Vznik chyb je často důsledkem zanedbání nebo chybného uvedení položek účetní závěrky, které mohli vzniknout v důsledku chybného použití, nebo naopak nepoužití, důvěryhodných informací. Nejčastějším důsledkem vzniku těchto chyb jsou matematické chyby, chybná použití účetního pravidla, přehlednutí důležité informace a v tom nejhorším případě, podvodem.

Mezi významné chyby patří ty, které ovlivňují rozhodování uživatelů účetní závěrky. Mezi významnost těchto chyb je zahrnuta také velikost a hodnota dané položky. Tyto chyby jsou opravovány retrospektivně přímo v účetní závěrce sestavenou za období, ve kterém byly chyby zjištěny. Opravy jsou prováděny dvěma způsoby, a to přepočtem srovnávacích hodnot za předešlé období, ve kterém došlo ke zkoumané chybě nebo přepočtem počátečních hodnot aktiv, závazků a vlastního kapitálu k nejzazšímu vykazovanému období. [6]

Srovnání IAS 8 s českou legislativou

V IFRS se změny účetních metod vykazují v obdobích, se kterými souvisí. To stejné platí pro dopady způsobené novelizovaným, či nově přijatým standardem. Hodnocení položek jako mimořádných není v IFRS možné, stejně jako v ČÚL od 1. 1. 2016, kdy došlo k zrušení položek mimořádných nákladů a výnosů a jejich zahrnutí do položek jiné provozní výnosy (náklady) a ostatní finanční výnosy (náklady). V IFRS jsou tyto změny eventuální v případech, kdy povedou k lepšímu vykázání událostí a transakcí nebo v případě, když je změna požadována určitým standardem. V ČÚL se účetní metody, které byly použity v účetnictví a účetní závěrce jednoho účetního období mohou změnit v účetnictví a účetní závěrce bezprostředně následujícího účetního období pouze z důvodu dosažení věrného zobrazení předmětu účetnictví.

V české legislativě není možné vykázat opravu chyb retrospektivně. Tyto opravy byly vykazovány jako mimořádná položka výnosů (nákladů) běžného období (nyní jsou vykazovány do jiných položek, jak je popsáno výše). Významné změny,

kterými jsou např. změny v odepisování nebo způsobu oceňování, se dle ČÚL popíší, spolu s uvedením příčiny těchto změn, v příloze.

Změny v účetních odhadech se dle IFRS zaúčtují do výsledku hospodaření v běžném období. V ČÚL je to srovnatelné. [10]

3.9 Standard IAS 12 – Daň ze zisku

Předmětem standardu je zachycení daně ze zisku, a to bez ohledu na to, jestli jde o daň uhrazenou v tuzemsku nebo v zahraničí, popřípadě srážkovou daň. Standard se především zabývá problematikou odložené daně.

Odložená daň je používána pro přechodné rozdíly, které jsou způsobené rozdílem účetní a daňové hodnoty aktiv. Může existovat zdanitelný přechodný rozdíl, který se přemění ve zdanitelné částky v budoucím období, nebo odčitatelné přechodné rozdíly, které se přemění na odčitatelné částky v období budoucím.

Pokud je účetní hodnota aktiva vyšší, než daňová hodnota stejného aktiva, popřípadě účetní hodnota závazku je nižší, než daňová hodnota závazku, jedná se o **odložený daňový závazek**. V opačném případě, kdy je účetní hodnota aktiva nižší, než daňová hodnota, pro závazek platí, že je daňová hodnota nižší, než účetní hodnota závazku, jedná se o tzv. **odloženou daňovou pohledávku**. Převedením nevyužitých daňových odpočtů a ztrát vzniká odložená daňová pohledávka taktéž.

Prostřednictvím daňové sazby platné v období, pro které je závazek splatný či pohledávka uskutečněna, by měla být odložená daň zjištěna. Odložený daňový závazek je vykazován v každém případě, naopak odložená daňová pohledávka pouze tehdy, je-li patrné, že bude ÚJ v budoucnu vykazovat zisk, vůči kterému se tato pohledávka uplatní.

Splatnou daň je možné popsat jako pohledávku nebo závazek vzniklý z titulu zdanitelného zisku za účetní období. Určení splatné daně se řídí stanovenými pravidly příslušných daňových zákonů. Při vzniku daňové ztráty ÚJ je možné její využití jako odčitatelnou položku v následujících obdobích. Při splnění určitých podmínek se může daňová ztráta vykázat jako odložená daňová pohledávka. [3]

Srovnání IAS 12 s českou legislativou

V obou systémech mají povinnost odloženou daň vykazovat finanční instituce, ÚJ ve skupině a ÚJ s povinností auditu. I v ostatních ohledech jsou si oba systémy podobné. Rozdíl je však u odloženého daňového závazku, o kterém se účtuje vždy. V IFRS jsou ale obsaženy výjimky zabývající se závazkem vzniklým z prvotního rozpoznání goodwillu a také z prvotního rozpoznání aktiv a pasiv v transakci v čase neovlivňující účetní ani zdanitelný zisk. [1]

Srovnání obou systémů je také v následující Tab. 3.5.

Tab 3.5 Rozdíly mezi IAS 12 (IFRS) a ČÚL

	IFRS	ČÚL
Obecný přístup	podle všech přechodných rozdílů	podobné s IFRS
Daňové sazby	jsou použity daňové sazby a zákony, které byly přijaty, nebo prakticky přijaty pro období, ve kterém se očekává realizace přechodných rozdílů	podobné, akorát se nepoužijí prakticky přijaté sazby a zákony
Vykazování ODP	v případě, kdy je pravděpodobné, že ÚJ v budoucnu dosáhne zdanitelných zisků, proti kterým bude možné ODP započítat	Podobné s IFRS
Diskontování	IFRS nepovoluje	Podobné s IFRS
Shoda skutečného a očekávaného daňového základu	požaduje se, počítá se při použití daňových sazeb na účetní zisk, zveřejňuje se metoda kalkulace sazeb	není vyžadováno
Požadavky na informace obsažené v příloze	velice detailní	neexistují požadavky

Zdroj: [10] – vlastní zpracování

3.10 Standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Standard se zabývá aktivy, jejichž doba použitelnosti je delší než jedno účetní období a která se používají pro účel prodeje, dodání zboží či služeb, pronájem nebo z administrativních důvodů. Také stanoví ocenění v moment zaúčtování, ocenění po zaúčtování, odpisování a vyřazení. [6]

Oceňování při pořízení

Pro pozemky, budovy a zařízení se používá oceňování **pořizovacími náklady**, mezi které patří všechny náklady spojené s nabytím aktiva v době jeho pořízení, popřípadě výstavby, a přímo přiřaditelné náklady potřebné k uvedení na místo jeho využívání a k zajištění stavu nezbytného k jeho používání. Pořizovací náklady jsou podobné nákladům na pořízení zásob rozšířené o:

- náklady na dopravu, instalaci a přípravu místa určení,
- náklady na specialistu (např. technik, architekt),
- náklady spojené s testováním aktiva před uvedením do provozu,
- odhadnuté náklady spojené s demontáží aktiva, odstraněním a uvedením místa do počátečního stavu (účtování těchto nákladů se provede jako zaúčtování aktiva a zároveň zaúčtování rezervy).

Do pořizovací ceny pozemků, budov a zařízení nejsou zahrnuty:

- administrativní náklady,
- náklady na otevření nově pořízeného zařízení,
- náklady na záběh výroby,
- náklady na reklamu z důvodu představení nového výrobku,
- počáteční provozní ztráty,
- nadměrná spotřeba materiálu,
- náklady na přestěhování a reorganizaci provozu.

Tyto náklady jsou ÚJ zahrnuty do nákladů v moment, kdy jsou vynaloženy.

V případě, kdy je možné splatit platbu za pořízení v delším časovém horizontu, je dle standardu IAS 16 potřeba pořizovací cenu aktiva diskontovat na současnou hodnotu. V tomto případě je za pořizovací cenu brána současná hodnota budoucích plateb za aktivum a s tímto související diskont je nutné vykázat metodou efektivní úrokové míry jako úrokový náklad po dobu splatnosti závazku.

Následné ocenění pozemků, budov a zařízení

Dle standardu je možné následné ocenění provádět pomocí dvou modelů – **model pořizovací ceny** a **model přecenění**. Účetní jednotka vezme jeden z těchto modelů a použije ho na ocenění celé třídy aktiv, protože standard vyžaduje, aby byla přeceňována vždy celá třída aktiv, ne jen vybraná aktiva.

V modelu pořizovací ceny jsou položky v částce pořizovacích nákladů, která je snížena o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. Tato snížení ÚJ zaúčtuje výsledkově, o přecenění směrem nahoru ÚJ neúčtuje.

Pro model přecenění jsou aktiva v reálné hodnotě, která je také snížena o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. V tomto modelu je povoleno použít přecenění majetku nejenom směrem dolů, které se vykáže ve výsledovce jako náklad kromě situace, kdy byl majetek přeceněn v minulosti směrem nahoru, ale také směrem nahoru, které se vykáže jako součást vlastního kapitálu. Při přeceňování je nutná pravidelnost z důvodu, aby se účetní hodnota podstatně nelišila od reálné hodnoty k rozvahovému dni, přibližně každých 3 až 5 let. [10]

Určení reálné hodnoty při přecenění:

- u pozemků a budov se za reálnou hodnotu bere tržní cena, která je stanovená znalcem,
- u movitých věcí je stanovená tržní cenou. V případě, kdy není možné stanovit tržní cenu, použije se k určení reálné hodnoty ohodnocení ve výši odepsaných reprodukčních nákladů movitých věcí.

Oprávky ke dni přecenění:

- jsou přepočteny poměrem, který je stejný jako poměr účetní a reálné hodnoty aktiv. Brutto hodnota je také přepočtena tímto poměrem, takže účetní hodnota aktiva se po přecenění rovná jeho reálné hodnotě,

- nebo jsou vylučovány takovým způsobem, aby se účetní hodnota aktiva rovnala jeho reálné hodnotě. Jestliže je původní pořizovací cena aktiva nižší než jeho reálná hodnota, je ještě potřeba navýšit hrubou hodnotu aktiva.

Odpisování

Odepisování dlouhodobých aktiv funguje na systematické bázi, kdy se aktiva odepisují do nákladů společnosti nebo do pořizovací ceny vyráběných aktiv. Odděleně jsou odepisována aktiva, u kterých je jejich pořizovací cena významná vzhledem k celkové pořizovací ceně. Jedná se o tzv. **komponentní způsob odepisování**.

Odpisovanou částkou u pozemků, budov a zařízení je jejich pořizovací cena nebo ocenění snížené o odhadovanou zbytkovou hodnotu. **Zbytková hodnota** je odhadnutá částka, kterou by v současné době účetní jednotka získala v případě vyřazení aktiva po odečtení nákladů na jeho vyřazení, jestliže bylo aktivum v takovém stavu, v kterém by se nacházela na konci jeho životnosti. Tuto zbytkovou hodnotu ÚJ neodepisuje.

Doba životnosti aktiva je formulována s přihlédnutím na předpokládanou funkčnost aktiva účetní jednotky a ne jako jeho celá ekonomická životnost. Z tohoto důvodu se může stát, že doba životnosti aktiva bude kratší, než jeho ekonomická životnost. [10]

Začátek odpisování je v moment, kdy je aktivum připraveno k užívání a končí v okamžiku, kdy je aktivum vyřazeno z užívání nebo je bráno jako aktivum držené k prodeji. Odpisování nelze přerušit a to ani z příčiny dočasného nevyužívání aktiva. Pozemky se obvykle neodpisují kvůli tomu, že pro ně většinou nelze stanovit doba jejich životnosti. Pro odpisování je možné použít tři metody:

- rovnoměrné odpisy,
- zrychlené odpisy,
- výkonová metoda.

Aplikovanou metodu odpisování si účetní jednotka zvolí podle toho, která z nich nejlépe odráží očekávaný způsob, kterým budou ekonomické užitky z aktiva

plynout ÚJ po dobu životnosti aktiva. V praxi se nejvíce využívá metoda rovnoměrných odpisů.

V případě, kdy dojde ke změně v době použitelnosti majetku nebo změně v odpisové metodě, hledí se na to jako na změnu v odhadech podle IAS 8. Tyto změny zpětně účetní výkazy neupravují. Změna je promítnuta do běžného období, eventuálně v období následujícím.

Odúčtování

Účetní hodnota pozemků, budov a zařízení se vyjme z rozvahy v případě **vyřazení**, nebo když se **neočekávají žádné budoucí ekonomické užitky z jejich užívání nebo vyřazení**.

V momentě odúčtování aktiva vznikne **zisk**, který se vykáže jako výnos ÚJ, nebo **ztráta** vykázaná jako náklad. Výsledek plynoucí z vyřazení je označován jako přínos (gain), popřípadě jako náklad (loss). Tento typ výnosů není vykazován na řádku tržeb.

Srovnání IAS 16 s českou legislativou

V obou systémech není stanovena žádná peněžní hranice pro zařazení majetku do užívání. Částku si určí sama účetní jednotka ve svých směrnicích. Rozdíl je však v účtování transakcí spojených s těmito aktivy, kdy v ČÚL jsou účtovány dle právní formy majetku (vlastnické či jiné právo k majetku). Pro IFRS je pro účtování podstatná ekonomická podstata (kontrola a ovládání majetku).

Do pořizovací ceny se v ČÚL nezahrnují náklady na uvedení místa do původního stavu a náklady na nahrazení nebo opravu části položky, jak je tomu v IFRS. Další rozdíl je v zahrnutí úroku z úvěru do pořizovací ceny, kdy podle ČÚL může účetní jednotka úroky takhle zahrnout, nebo si je podržet jako náklady období. V IFRS je povinnost takové úroky zahrnout do pořizovací ceny.

U odpisování je v obou systémech vyžadováno samostatné odpisování všech významných částí aktiva v případě, kdy má jinou dobu životnosti. Toto však do roku 2010 nebylo v ČÚL povoleno. [3]

Následné výdaje spojené s pozemky, budovami a zařízeními, kterými jsou výdaje na výměnu nebo obnovu aktiva, nepřipouští ČÚL účtovat jako pořízení

samostatného aktiva, ale pouze jako opravu nebo technické zhodnocení. Technických zhodnocením je zvýšení původní účetní hodnoty aktiva v případě, kdy náklady na technické zhodnocení překročí částku stanovenou zákonem o daních z příjmů.

V IFRS existuje eventualita přeceňování na reálnou hodnotu u pozemků, budov a zařízení podle alternativního řešení. Podle ČÚL není povoleno přeceňování směrem nahoru. Přecenění probíhá oceněním pozemků, budov a zařízení pořizovací cenou, která je ponížena o oprávký a je vytvořena opravná položka, která se zachycuje v nákladech.

„Standard IAS 16 počítá s nenulovou zůstatkovou hodnotou, tzv., že na počátku užívání aktiva je odhadnuta jeho zbytková hodnota a zůstatková hodnota aktiva po dokončení odepisování je rovna právě této hodnotě. IFRS požaduje, aby byla zbytková hodnota a doba použitelnosti daného aktiva byla přehodnocena alespoň jednou v každé účetním roce.“, jak uvádí Paseková, Strouhal (2012, s. 97). Dle ČÚL se zůstatková hodnota po konci odpisování rovná zbytkové hodnotě, a to v případě, kdy si ÚJ sama zvolí tuto alternativu zjištění zbytkové hodnoty. K tomu musí každoročně aktualizovat tuto zbytkovou hodnotu pomocí inventarizačního procesu.

Pro vyřazení majetku v ČÚL platí zachycení jeho zůstatkové ceny na příslušné účty a výnosy plynoucí z tohoto vyřazení jsou vykázány do výnosů běžného období. Pro IFRS je výsledkem, plynoucím z vyřazení, čistá částka která se zachytí jako zisk nebo ztráta běžného období. [10]

3.11 Standard IAS 17 (IFRS 16) – Leasingy

Celý obsah standardu definuje leasing, druhy a postupy při jejich účtování a vykazování, zabývá se leasingem v účetní závěrce u nájemce a pronajímatele a také popisuje zaúčtování prodeje a zpětného leasingu.

Leasing je definován jako smlouva mezi pronajímatelem a nájemcem, ve které pronajímatel dává právo nájemci využívat aktivum po určitou dobu za poplatek, popřípadě za určené množství splátek. Standard definuje dva typy leasingu, a to finanční a operativní. [3]

Finanční leasing znamená převedení všech rizik a odměn plynoucích z užívání aktiva na nájemce. Vlastnické právo spjaté s tímto aktivem může, ale také nemusí být na konci leasingové smlouvy převedeno na nájemce. Při klasifikaci leasingu jako finančního leasingu se dle standardu hledí na tato kritéria:

- na nájemce je vlastnictví k aktivu převedeno do konce nájemní doby,
- tato nájemní doba je sjednána na významnou část ekonomické životnosti aktiva (75% a více doby životnosti),
- nájemce disponuje právem k nákupu aktiva za výrazně nižší cenu než je jeho fair value k datu, od kterého je možné toto právo využít,
- aktiva týkající se leasingové smlouvy jsou takové specifické povahy, že je jejich využívání možné pouze nájemcem bez provedení významných úprav,
- zisk a ztráta způsobené pohybem fair value zbytkové hodnoty náleží nájemci,
- současná výše leasingových plateb je vyšší nebo rovna než fair value pronajímaného aktiva,
- možnost zrušení leasingové smlouvy nájemcem v případě, kdy ponese pronajímatelovi ztráty spojené s tímto zrušením. [4]

Finanční leasing u nájemce

Ze začátku leasingu si nájemce zaúčtuje finanční leasing do aktiv a závazků v reálné hodnotě pronajatého aktiva nebo v současné hodnotě minimálních leasingových splátek, a to tu nižší z těchto dvou částek. Leasingové splátky se při jejich zaúčtování rozdělí na splátku závazku a úrok (položku finančních nákladů). Nájemce si stejně jako svá aktiva odpisuje i pronajaté aktivum po dobu jeho životnosti. [20]

Finanční leasing u pronajímatele

Pronajímatel neuznává aktivum, které je objektem finančního leasingu jako konkrétní majetek, ale jako pohledávku v částce rovnou hrubé investici do leasingu,

kteřá je ponížena o částku dosud nerealizovaných finančních výnosů. Leasingové splátky hrazené nájemcem snižují hodnotu pohledávky v rozvaze pronajímatele (splátka jistiny) a také jsou vykazovány jako finanční výnos (úroky).

V případě, kdy leasing nesplňuje definici finančního leasingu, jedná se o **leasing operativní**. Při tomto typu leasingu se nepřevádí na nájemce všechna rizika a odměny z vlastnictví aktiva a jedná se o jakousi službu, kterou pronajímatel poskytuje nájemci. [23]

Nový standard IFRS 16

V lednu 2016 byl vydán nový standard IFRS 16 Leasingy, díky kterému došlo k výrazným změnám týkající se účtování a vykazování leasingů **u nájemce**, kdy bylo zrušeno rozlišování leasingu na operativní a finanční leasing. Příčinou vydání nového standardu byla skutečnost, že podle IAS 17 nebyla aktiva a závazky z operativního leasingu vykazována v rozvaze nájemce, což mělo za následek snížení vypovídací schopnosti rozvahy, nejvýrazněji pak ukazatele zadluženosti. IFRS 16 požaduje, aby nájemce všechna aktiva (práva z nájmu) a závazky, které plynou z leasingových smluv, vykazoval ve své rozvaze. Nový standard nabyde účinnosti od 1. 1. 2019, avšak po splnění určitých podmínek ho můžou účetní jednotky uplatnit dříve. [19]

Srovnání IAS 17 s českou legislativou

Rozdíly v systémech vznikají už při klasifikaci leasingu a rozpoznání finančního leasingu. V ČÚL se upřednostňuje řešení leasingové smlouvy právní formou před ekonomickou podstatou. Podle zákona o daních z příjmů je vymezena minimální doba trvání leasingu, která je důležitá k určení leasingu jako finančního, nebo operativního. Dle IFRS je důležitá ekonomická podstata operace, kdy je uplatňována zásada přednosti obsahu před formou. Z tohoto důvodu vznikají rozdíly při určení podstaty leasingu, kdy podle IAS 17 může být leasing brán jako finanční, zatímco dle ČÚL půjde o leasing operativní a naopak. ČÚL neumožňují, aby ve finančním leasingu nájemce vykazoval pronajaté aktivum do svých rozvahových aktiv a závazek z leasingu jako rozvahový závazek.

V českém prostředí jsou leasingové operace vykazovány výsledkově, což výrazně zkresluje vypovídací schopnost výkazů. Nájemce pronajaté aktivum nevykazuje do svých aktiv, ale na podrozvahové účty, což neumožní následné odpisování daného aktiva. V aktivech nájemce účtuje jediné o časovém rozlišení leasingových splátek. Závazek z leasingu u nájemce není vůbec součástí pasiv dle ČÚL, pouze v nákladech je zobrazena splátka nájemného. U pronajímatele se předmět leasingu vykazuje na straně aktiv a hodnota aktiva je snižována odepisováním. Časové rozlišení splátek je zachyceno v pasivech a přijaté splátky z leasingové smlouvy jsou vykázány ve výnosech.

V případě definice a úpravy operativního leasingu se IFRS a ČÚL příliš neliší.
[10]

3.12 Standard IAS 18 - Výnosy

Výnosy představují, podle definice IAS 18, hrubé přírůstky peněz, pohledávek, nebo jiné protihodnoty, které vznikají v důsledku podnikové činnosti účetní jednotky. Jsou rozdělovány do tří oblastí, kdy pro každou z těchto oblastí standard obsahuje samostatná kritéria. Jedná se o:

- tržby z prodeje zboží,
- tržby z prodeje služeb,
- vykazování úroků, autorských honorářů a dividend.

Výnosy se oceňují pomocí reálné hodnoty přijaté nebo nárokované protihodnoty, od kterých musí být odečteny obchodní slevy a množstevní rabaty které účetní jednotka poskytla svým odběratelům. V případě odložených plateb je potřeba tyto platby diskontovat a rozčlenit mezi výnosy z prodeje a úrok.

Uznání výnosů proběhne v případě, kdy je pravděpodobné, že do ÚJ poplyne ekonomický užitek z podnikové činnosti a účetní jednotka tyto užítky může spolehlivě ocenit. Pro výnosy z prodeje zboží toto platí až po ukončení angažovanosti a kontroly nad tímto zbožím. Výnosy související s poskytováním služeb jsou uznány z hlediska skutečně provedené práce. Výnosy z úroků jsou uznány pomocí poměrné časové báze s použitím efektivní úrokové sazby. Dividendy se uznávají v moment prvního

nároku akcionáře na přijetí platby. U licenčních poplatků se výnosy uznávají na akruální bázi podle dané smlouvy. [10]

Srovnání IAS 18 s českou legislativou

Rozdíl mezi oběma systémy nastává už z počátku při uznávání výnosů. IFRS výnos uzná až v případě, kdy se předpokládá velká pravděpodobnost, že bude užitek v budoucnu směřovat do společnosti. V ČÚL se výnos účtuje v moment dodání výkonu. Tento rozdíl je způsoben daňovou orientací českého účetnictví.

IFRS má navíc obsaženou definici výnosů uvedenou v koncepčním rámci, také se zabývá oceňováním výnosů, oddělením částky výnosů z běžné činnosti a úrokovým výnosem. V případě vykázání výnosů v ČÚL neexistuje srovnatelná úprava s IFRS, v ČÚL totiž převažují formální a právní interpretace. V IFRS je vykázání výnosů v okamžiku přechodu vlastnictví zboží nebo poskytnutím služeb. Tyto rozdíly jsou také zachycené v Tab. 3.6.

Tab. 3.6 Rozdíly mezi IAS 18 (IFRS) a ČÚL

	ČÚL	IFRS
Definice výnosů	chybějí definice výnosů	hrubé přírůstky ekonomického prospěchu plynoucí z běžných činností ÚJ
Povaha výnosů	žádné rozlišení	jednoznačné rozlišení výnosů
Ocenění výnosů	absence úpravy, výnos se oceňuje nominální hodnotou přijaté či fakturované částky, pohledávky je zakázáno diskontovat	fair value protihodnoty přijaté nebo nárokové, je respektována časová hodnota peněz
Uznání výnosů	není znám rozsah vlivu právních a daňových zákonů	pomocí převodu rizik a užitků
Aplikační kritéria	žádná	podrobně rozpracovaná
Identifikace transakce	neřeší se, jeden obchod značí jednu transakci, která vede k výnosu	je aplikováno kritérium na jednotlivé složky transakce nebo více transakcí společně

Zdroj: [10] – vlastní zpracování

4. Aplikace IFRS ve společnosti Veolia průmyslové služby ČR, a.s.

V této kapitole se diplomová práce zaměřuje na první aplikaci IFRS ve společnosti Veolia průmyslové služby ČR, a.s. Aplikace je provedena pomocí standardu IFRS 1 a dalších standardů popsanych ve 3. kapitole, bez kterých by se tato aplikace neobešla. Na závěr kapitoly jsou rozebrány dopady IFRS na vybranou společnost.

4.1 Charakteristika společnosti

Společnost Veolia průmyslové služby ČR, a.s., se sídlem Zelená 2061/88a, Moriánské Hory, Ostrava byla založena na základě zakladatelské listiny s datem vzniku 19. prosince 2007 zapsáním do obchodního rejstříku u Krajského soudu v Ostravě oddíl B, vložka 3722 pod obchodní firmou PORCELLINO a.s.

Během své devítileté existence došlo k několika změnám ve vlastnictví společnosti, a to v roce 2008, kdy byla přejmenována na NWR Energy, a.s. Dále pak roku 2010 se název změnil na Dalkia Industry CZ, a.s. Poslední změnou bylo převedení 100 % podílu na společnost Veolia Energie ČR, a.s.

Předmět podnikání

Pro Veolii představuje tato společnost světovou referenci v oblasti těžebního provozu a průmyslu, jelikož zajišťuje dodávku a distribuci elektrické energie, dále pak výrobu a distribuci tepla, teplé vody, stlačeného vzduchu a chladu pro těžbu uhlí v dolech těžební společnosti OKD, a.s. Tyto tzv. utility dodává společnost do předávacích míst na povrchu.

Společnost má také ve vlastnictví Lokální distribuční soustavu (LDS), včetně 110 kV vedení z Polska. Pomocí LDS je zajišťována distribuce elektřiny pro významné průmyslové firmy a podstatnou část Ostravska. [28]

Další podnikání společnosti souvisí s obchodováním s elektřinou, které pro společnost zajišťuje její dceřiná společnost Veolia Komodity ČR, s.r.o. (bývalá společnost Dalkia Commodities CZ, s.r.o.), která patří mezi nejvýznamnější obchodníky s elektřinou na českém trhu. Další dceřiná společnost je Veolia

Powerline Kaczyce SP. z o.o. (bývalá Dalkia Poweline SP), která nakupuje a distribuuje elektrickou energii v Polsku.

Nejvýznamnějším smluvním odběratelem je společnost OKD, kdy tržby plynoucí z této smlouvy tvoří až 90% z celkových tržeb společnosti Veolia průmyslové služby. Z této skutečnosti vyplývá, že je společnost závislá na podnikatelské činnosti OKD.

Společnost je z důvodu předmětu podnikání pod dozorem Státní báňské správy. Při své činnosti tak musí dodržovat nejen obecně závaznou legislativu, ale také báňskou legislativu. Při uskutečňování svých podnikatelských aktivit také respektuje požadavky na ochranu životního prostředí a bezpečnosti a ochrany zdraví při práci.

Ochrana životního prostředí je v této společnosti velmi sledovanou oblastí a s tím souvisí zpřísnění legislativy. Společnost je z tohoto důvodu přihlášena k národnímu přechodovému plánu postupného snižování emisí a plnění zpřísněných emisních limitů. [28]

4.2 První přechod společnosti na IFRS

Důvodem přechodu na vykazování účetních výkazů pomocí Mezinárodních standardů finančního výkaznictví byl u společnosti Veolia průmyslové služby ČR, a.s. ten, aby došlo k lepší a jednodušší konsolidaci s úmyslem zesílit porovnatelnost a srozumitelnost účetních výkazů mimo ČR. Tento přechod povede ke zlepšení vykazování a reportování mezi jednotlivými společnostmi, které jsou součástí skupiny Veolia Energie ČR, a.s., jelikož celá skupina vykazuje dle IFRS.

Ke změně v účetnictví společnosti došlo po rozhodnutí valné hromady jako statutárního orgánu společnosti, k 1. lednu 2013, kdy společnost začala používat mezinárodní účetní standardy pro účtování a sestavení účetní závěrky podle § 19a odst. 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tato účetní závěrka byla schválena představenstvem společnosti 9. dubna 2014.

Přechod na vykazování dle IFRS je pro některé společnosti velmi nákladnou záležitostí. VPS přechod z národní legislativy na IFRS provedla samostatně s dopomocí auditorů. Společnost nemusela při přechodu na IFRS vynaložit nikterak velké náklady. Důvodem bylo, že používaný software společnosti se výrazně neměnil

a náklady byly vynaloženy pouze na úpravu určitých částí softwaru. Dalším plusem bylo už dřívější vedení potřebné evidence a účtování dle IFRS na podrozvahových účtech.

První účetní závěrka společnosti Veolia průmyslové služby ČR, a.s., dále jen VPS, sestavená dle IFRS obsahuje prohlášení o bezpodmínečné shodě s IFRS. Jedná se o nekonsolidovanou účetní závěrku, takže jsou v ní obsaženy pouze informace za VPS, nikoliv celou skupinu Veolia Energie ČR, a.s., dále jen VEČR. Účetní závěrka, dále jen ÚZ, má obsahovat informace minimálně za dvě účetní období. Tohoto pravidla se VPS držela a tak jsou v ÚZ obsaženy informace za rok 2012 a 2013. Zahajovací rozvaha společnosti dle IFRS je tedy sestavena k 1. lednu 2012.

Funkční měnou společnosti je česká koruna a zůstatky se zaokrouhlují na nejbližší tisíce. ÚZ je sestavena podle historických cen, kromě finančních derivátů, které se oceňují v reálné hodnotě. Historická cena vyjadřuje obnos vynaložený na získání aktiva v době jeho pořízení. U hmotného a nehmotného majetku se provede přecenění.

Během přípravy ÚZ v souladu s IFRS byly vedením společnosti provedeny odhady a určeny předpoklady, které k datu ÚZ mají vliv na vykazovanou výši aktiv, pasiv, výnosů a nákladů a také na použití účetních postupů. Tyto odhady byly uskutečněny s ohledem na historické zkušenosti a další faktory. Jsou také pravidelně revidovány a případné opravy odhadů jsou zohledněny v tom období, ve kterém je opravovaný odhad revidován. Existuje možná odlišnost skutečných výsledků od odhadů. [25]

4.2.1 Účetní postupy

V této části jsou definovány základní účetní postupy využívané v IFRS. Postupy jsou použity konzistentně ve všech účetních obdobích této ÚZ.

a) Změny v účetních postupech

V případě, kdy je vydán nový standard nebo novelizace během období sestavení první ÚZ dle IFRS, je společnost povinna použít standardy a novelizace, které jsou platné k datu konečné rozvahy dle IFRS. Mnoho nových standardů,

novelizací a interpretací vzchází v platnost, pro účetní období začínající datem 1. 1. 2013. Při sestavování této nekonsolidované ÚZ však tyto změny nebyly aplikovány a to z důvodu nevýznamných dopadů těchto změn na nekonsolidovanou ÚZ. Relevantní je pro společnost akorát změna ve standardu IFRS 9 – Finanční nástroje, která je platná od 1. ledna 2015. IFRS 9 zavádí nové požadavky na oceňování a dělení finančních aktiv, která jsou dělena podle podnikatelského vzoru a charakteristik smluvních peněžních toků. Pro společnost přinese tato změna dopad na finanční nástroje.

b) Cizí měny

Peněžní aktiva a pasiva vedená v cizí měně jsou přepočtena k rozvahovému dni na české koruny podle směnného kurzu ČNB, který je platný v tento den. Operace provedené v cizí měně je potřeba přepočíst pevným kurzem ČNB platným v prvním dni měsíce (vychází z interní směrnice VEČR platné i pro dceřiné společnosti), kterého se operace týká. Ve výkazu zisků a ztrát se účtuje o kurzových rozdílech z přepočtu aktiv a pasiv v cizí měně.

c) Finanční nástroje

Mezi peněžní prostředky společnost zahrnuje hotovost, bankovní vklady a prostředky zahrnuté do cash poolu (vzájemné dorovnávání bankovních účtů ve skupině). S ohledem na smluvní podmínky společnost prezentuje ve výkazu finanční pozice aktivní saldo cash poolu v peněžních prostředcích a ekvivalentech. Jestliže se jedná o závazek z cash poolu, vykáže ho společnost v úvěrech a půjčkách.

Deriváty finančních nástrojů jsou oceňovány reálnou hodnotou. Následná změna reálné hodnoty je účtována do výnosů, popřípadě nákladů.

Základní kapitál společnosti se skládá zcela uhrazených vkladů akcionářů. Jako závazek se vykazují dividendy a to v období, ve kterém se rozhodlo o jejich výplatě.

Rezervní fond společnost tvořila do roku 2013, protože do této doby byla jeho tvorba zákonem povinná. Rezervní fond společnost vytvářela z 5 % svého zisku, do výše určené ve stanovách společnosti, nejméně však byl fond ve výši 20 % základního kapitálu. [25]

4.2.2 Presentace účetní závěrky

První účetní závěrka VPS sestavená dle IFRS byla vytvořena v roce 2013. V kapitole 3.5 je teoreticky definována prezentace ÚZ. Účetní závěrka za rok 2013 je složena z následujících výkazů.

a) Nekonsolidovaný výkaz zisků a ztrát

Výkaz zachycuje operace výsledkově.

b) Nekonsolidovaný výkaz o úplném výsledku

Zde společnost zachycuje transakce rozvahově.

c) Nekonsolidovaný výkaz finanční pozice

Výkaz je rozdělen na aktiva a závazky, které jsou dále rozdělovány podle doby držení majetku na krátkodobé a dlouhodobé, a na vlastní kapitál. V první ÚZ dle IFRS použila společnost VPS horizontální formát rozvahy, pro který platí:

$$AKTIVA = VLASTNÍ KAPITÁL + ZÁVAZKY$$

d) Nekonsolidovaný výkaz změn vlastního kapitálu

Výkaz obsahuje změny základního kapitálu společnosti, rezervního fondu, ostatních kapitálových fondů, změny v zajištění peněžních toků a nerozděleného zisku.

e) Nekonsolidovaný přehled o peněžních tocích

Zde jsou obsaženy peněžní toky společnosti a to z provozní, investiční a finanční činnosti, které společnost sestavila nepřímou metodou.

f) Komentáře k účetní závěrce

V komentářích o sobě společnost uvádí všeobecné informace. Také jsou zde uvedeny pravidla pro sestavení ÚZ, odhad reálné hodnoty, řízení finančních rizik, přehled o výnosech a nákladech společnosti, vysvětlení dopadů na ÚZ způsobené přechodem na IFRS a jiné. Dále jsou v komentářích zahrnuty informace, které nejsou obsaženy ve výkazech, ale dle IFRS musí být z důvodu věrného zobrazení skutečnosti zveřejněny.

Nekonsolidovaný výkaz finanční pozice a nekonsolidovaný výkaz zisků a ztrát za roky 2012 a 2013 jsou uvedeny v příloze č. 6 a 7.

4.2.3 Zásoby

Tato kapitola se zabývá praktickým využitím standardu IAS 2 ve společnosti Veolia průmyslové služby ČR, a.s. Teoretické vymezení tohoto standardu je v kapitole 3.6.

Ocenění zásob

Zásoby společnost oceňuje čistou realizovatelnou hodnotou nebo pořizovací cenou, a to vždy tou, která je nižší. Čistá realizovatelná hodnota představuje odhadnutou prodejní cenu sníženou o odhadnuté náklady na dokončení a domnívané náklady spjaté s prodejem určitého aktiva. U zásob se jejich cena zjistí pomocí metody průměrných cen se zahrnutím kupní ceny a ostatních nákladů spojených s nákupem zásob (skladné, náklady na dopravu).

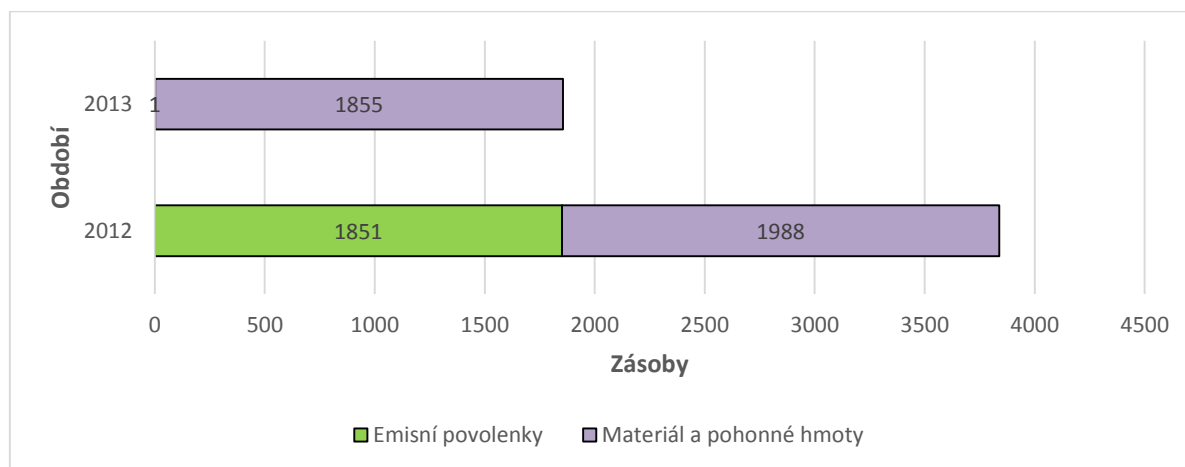
Snížení hodnoty zásob

Ke dni sestavení ÚZ společnost prověřuje účetní hodnoty zásob. Při snížení hodnoty zásob na čistou realizovatelnou hodnotu proti pořizovací ceně se snížení vykáže ve VZZ v období jeho zjištění.

Množství zásob VPS

Společnost dělí zásoby na materiál, emisní povolenky a pohonné hmoty. Následující graf 4.1 znázorňuje skladbu a množství zásob společnosti Veolia průmyslové služby ČR, a.s. za roky 2012 a 2013.

Graf 4.1 Zásoby společnosti VPS (v tis. Kč)



Zdroj: [25] – vlastní zpracování

Z grafu vyplývá, že zásoby byly mezi roky 2012 (3 839 tis. Kč) a 2013 (1 856 tis. Kč) sníženy o celkových 1 983 tis. Kč. Toto snížení převážně způsobilo snížení (spotřeba) množství materiálu a pohonných hmot z 1 851 tis. Kč na pouhý 1 tis. Kč.

Emisní povolenky

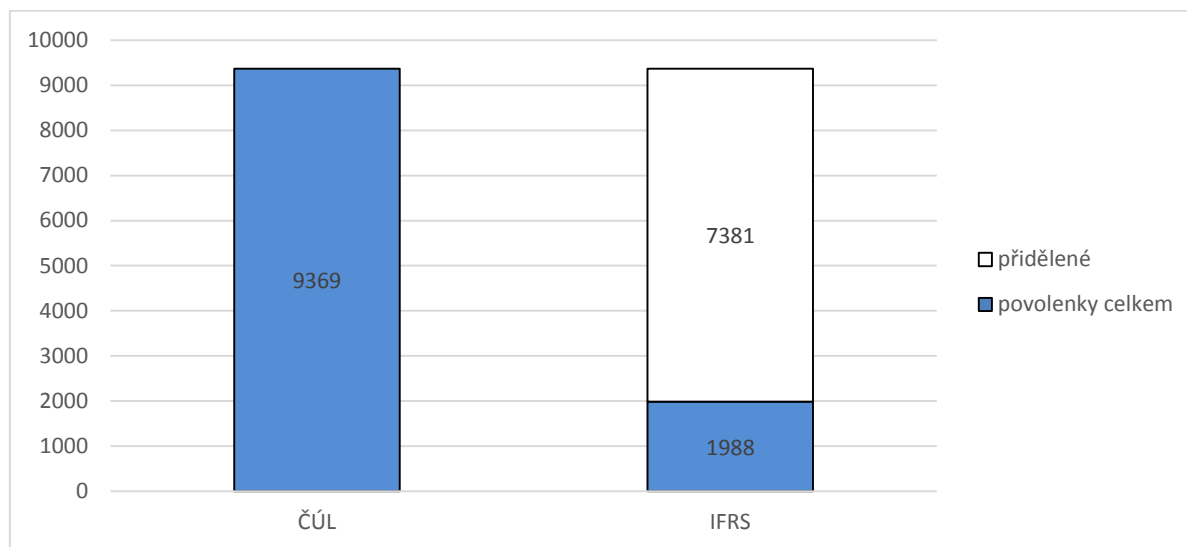
Původně společnost VPS emisní povolenky vykazovala podle ČÚL v položce **jiný dlouhodobý nehmotný majetek**. Při přechodu na IFRS bylo nutné tyto emisní povolenky převést a vykázat v položce zásoby, což vedlo k celkovému navýšení množství zásob společnosti, které by nebyť tohoto přechodu na IFRS činily pouhý 1 tis. Kč v roce 2013.

V IFRS se emisní povolenky, které byly společnosti přiděleny, oceňují pořizovací cenou neboli nulovou hodnotou. Ostatní povolenky, které si společnost pořídí koupí, jsou oceňovány pořizovací hodnotou a jejich spotřeba je účtována do ostatních provozních nákladů a ovlivňuje hospodářský výsledek.

Společnost VPS vykazovala v roce 2012 dle ČÚL **přidělené emisní povolenky** oceněné dle tržní ceny na lipské burze EEX a v této ceně je ve svém účetnictví vykazovala na straně aktiv v jiném dlouhodobém nehmotném majetku a na straně pasiv v položce ostatní dotace. Následné účtování spotřeby přidělených emisních povolenek nemělo dopad na hospodářský výsledek, jelikož se úbytek povolenek zaúčtoval do ostatních provozních nákladů a zároveň snížení dotace bylo proučtováno do ostatních provozních výnosů. Při přechodu na IFRS takové ocenění

už nebylo možné. Společnost musela provést úpravu a přidělené emisní povolenky ocenit nulovou hodnotou. Tuto úpravu znázorňuje graf 4.2.

Graf 4.2 Úprava ocenění emisních povolenek za rok 2012 (v tis. Kč)



Zdroj: [25] – vlastní zpracování

Z grafu je patrné, že společnost v roce 2012 disponovala přidělenými emisními povolenkami ve výši 7 381 tis. Kč. O tuto hodnotu bylo nutné snížit celkovou hodnotu povolenek a to z 9 369 tis. Kč na 1 988 tis. Kč.

4.2.4 Daň z příjmů

Kapitola se zabývá praktickým využitím standardu IAS 12 Daně ze zisku ve zkoumané společnosti VPS. Teoretické vymezení tohoto standardu je v kapitole 3.9.

V dani z příjmů je zahrnuta splatná a odložená daň a je vykázána ve VZZ kromě daně vztahující se k položkám vykázaných přímo ve VK. V Tab. 4.1 je znázorněna výše splatné a odložené daně za roky 2012 a 2013.

Tab. 4.1 Daň z příjmů (v tis. Kč)

	2012	2013
Splatná daň celkem	-67 597	-69 515
Odložená daň celkem	31 871	-1 020
Daň z příjmů ve VZZ celkem	-35 726	-70 535

Zdroj: [25] – vlastní zpracování

V Tab. 4.2 je znázorněn postup výpočtu daně z příjmů společnosti Veolia průmyslové služby ČR a.s. za rok 2013.

Tab. 4.2 Výpočet daně z příjmů 2013 (v tis. Kč)

	2013
Zisk před zdaněním	480 872
Daň z příjmů právnických osob (19 %)	-91 366
Vliv daňově neodpočitatelných nákladů a ostatní	-44 543
Vliv výnosů vyňatých/osvobozených od daně	66 199
Vliv slev na dani	229
Daň předchozího období	-34
Splatná daň celkem	-69 515
Odložená daň celkem	-1 020
Daň z příjmů celkem	-70 535

Zdroj: [25] – vlastní zpracování

Splatná daň obsahuje odhad daně, který je vypočtený ze zdanitelných příjmů běžného roku při použití daňových sazeb platných na počátku účetního období. Tento odhad daně z příjmů právnických osob se vykazuje jako krátkodobý daňový závazek, který je ponížěn o zaplacené zálohy na daň. Splatná daň také zahrnuje veškeré doměrky a vratky za minulá období.

Odložená daň se vypočítá pomocí rozvahové metody a vychází z dočasných rozdílů účetní a daňové hodnoty aktiv a pasiv. Ve výpočtu se použijí daňové sazby platné v tom období, ve kterém je očekáváno uplatnění daňového závazku nebo pohledávky. Společnost k datu sestavení ÚZ prověřuje účetní hodnotu odložené daňové pohledávky. O ODP společnost účtuje pouze v případě pravděpodobného uplatnění této pohledávky v následujících účetních obdobích. Položky, pro které se odložená daň vztahuje za roky 2012 a 2013, jsou uvedeny v Tab. 4.3.

Tab. 4.3 Výše jednotlivých položek odložené daně (v tis. Kč)

	2012	2013
Pozemky, budovy a zařízení	-323 375	-316 534
Zásoby	302	4
Zásoby emisních povolenek (včetně rezerv)	728	353
Ostatní položky	7197	-101
Odložená daň celkem	-315 148	-316 278

Zdroj: [25] – vlastní zpracování

Společnost měla v roce 2012 odložený daňový závazek v celkové výši 315 148 tis. Kč. V roce 2013 došlo k nepatrnému navýšení tohoto závazku a to na hodnotu 316 278 tis. Kč.

Při přechodu na IFRS bylo nutné provést úpravy ve vykazování některých položek odložené daně. Tyto úpravy jsou uvedeny v Tab. 4.4.

Tab. 4.4 Odložená daň dle ČÚL a IFRS za rok 2012 (v tis. Kč)

	ČÚL	IFRS
Pozemky, budovy a zařízení	-36 896	-323 375
Zásoby	302	302
Zásoby emisních povolenek (včetně rezerv)	0	728
Oceňovací rozdíl	-250 776	
Ostatní položky		7 197
Odložená daň celkem	-287 370	-315 148

Zdroj: [24] – vlastní zpracování

Z tabulky vyplývá, že součástí odložené daně v obou systémech jsou u společnosti pouze pozemky, budovy a zařízení a zásoby. Odložená daň z oceňovacího rozdílu nebyla dle IFRS vykázána, jelikož tento oceňovací rozdíl

zmizel z DHM společnosti. V zásobách nedošlo k žádné změně. Navíc se v odložené dani dle IFRS objevily oproti ČÚL položky zásob emisních povolenek a ostatní položky. Celkový rozdíl způsobený převodem byl ve výši 27 779 tis. Kč, který vedl ke zvýšení odloženého daňového závazku na 315 148 tis. Kč.

Vliv na změnu odloženého daňového závazku měly všechny vlivy v hmotném a nehmotném majetku a zásobách, tj. přecenění majetku ve výši -267 082 tis. Kč, emisní povolenky ve výši -728 tis. Kč, portfolio klientů v hodnotě 157 035 tis. Kč a rozpoznání finančního leasingu (pronájem majetku) v hodnotě 138 554 tis. Kč.

4.2.5 Pozemky, budovy, zařízení

Definicí a oceněním pozemků, budov a zařízení se zabývá standard IAS 16, který je podrobněji popsán v kapitole 3.10. Tato kapitola popisuje postupy použité společností VPS pro ocenění, vládní dotace, následné výdaje a odpisy spojené s položkami pozemků, budov a zařízení.

Ocenění pozemků, budov a zařízení

Pro ocenění těchto položek se použije pořizovací cena snížená o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. U majetku vlastní výroby společnost do jeho ocenění zahrnuje cenu materiálu, práce a část režijních výrobních nákladů.

Následné výdaje

V pořizovací ceně jsou zahrnuty výdaje na výměnu součástí, které společnost vykazuje odděleně. Dále jsou do pořizovací ceny zahrnuty výdaje spojené s kontrolou a opravami, avšak pouze těch položek budov, pozemků a zařízení, které zvyšují budoucí ekonomický užitek. Výdaje spojené s péčí o položky pozemků, budov a zařízení jsou účtovány do nákladů běžného období.

Vládní dotace

Vládní dotace poskytnuté na pořízení investic, u kterých existuje určitá jistota, že budou obdrženy a zároveň společnost dodrží podmínky související s danou dotací, budou na počátku zaúčtovány na účet závazků v reálné hodnotě. Následně se dotace postupně rozpustí do hodnoty majetku.

Odpisy

Odpisy se u budov a zařízení účtují lineárně do VZZ po dobu jejich použitelnosti. Pozemky odpisovány nejsou. Předpokládaná doba použitelnosti je pro:

- budovy, haly a stavby – 30 až 40 let,
- stroje, přístroje a zařízení – 4 až 20 let,
- ostatní aktiva – 4 roky.

Hodnota dlouhodobého majetku VPS

Ve svém dlouhodobém majetku má společnost dle IFRS položky pozemků, budov a staveb, strojů a zařízení a nedokončených investic. V Tab. 4.5 je znázorněn přehled těchto položek a jejich hodnota po zahrnutí odpisů za roky 2012 a 2013, tj. v zůstatkové hodnotě.

Tab. 4.5 DHM společnosti VPS v zůstatkové hodnotě (v tis. Kč)

	Pozemky	Budovy a stavby	Stroje a zařízení	Nedokončené investice	Celkem
2012	2 658	359 038	283 039	184 147	828 882
2013	2 459	351 520	294 708	63 790	712 477

Zdroj: [25] – vlastní zpracování

Také v dlouhodobém hmotném majetku musela společnost při přechodu na IFRS provést určité úpravy a některé položky jinak vykázat. Rozdíly mezi oběma systémy pro jednotlivé položky za rok 2012 znázorňuje následující Tab. 4.6.

Tab. 4.6 Rozdíly výkazů dle IFRS a ČÚL pro DHM v roce 2012 (v tis. Kč)

Položky IFRS (ČÚL)	ČÚL	IFRS	Rozdíl
Pozemky (pozemky)	597	2 658	2 061
Budovy a stavby (stavby)	408 352	359 038	-49 314
Stroje a zařízení (samostatné movité věci)	328 180	283 039	-45 141
(jiný DHM)	2	0	-2
(oceňovací rozdíl k nabytému majetku)	1 319 876	0	-1 319 876
Nedokončené investice (nedokončený HM)	184 147	184 147	0
Celkem	2 241 154	828 882	-1 412 272

Zdroj: [24] – vlastní zpracování

Z tabulky vyplývá, že hodnota dlouhodobého hmotného majetku byla při přechodu na IFRS snížena o 1 412 272 tis. Kč. K tomuto poklesu hodnoty pozemků, budov a zařízení došlo z důvodu přecenění majetku, který se snížil o 798 519 tis. Kč. Podle původních standardů byl totiž při fúzi zaúčtován goodwill z přecenění majetku. Dle IFRS se nejedná o podnikovou kombinaci a z tohoto důvodu byl z majetku odúčtován. Tato hodnota je také tvořena rozdílem z přecenění majetku k datu akvizice a odepisování dle IFRS. Dále byly z hodnoty majetku dle IFRS vyloučeny ty položky majetku, které mají povahu finančního leasingu. Jednalo se o hodnotu 613 753 tis. Kč a více se o ní autor práce zmiňuje v kapitole 4.2.7.

4.2.6 Nehmotný majetek

Pro ocenění nehmotných aktiv společnost používá pořizovací cenu sniženou o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. U softwaru, který je potřebný pro fungování určitého zařízení se software po zakoupení kapitalizuje jako součást tohoto zařízení.

Odpisy nehmotného majetku se účtují lineárně do VZZ od data jejich zařazení do užívání až po předpokládanou dobu použitelnosti nehmotného aktiva. Doba

použitelnosti je pro software 4 až 5 let a pro ostatní nehmotná aktiva 4 až 20 let. Tab. 4.7 znázorňuje zůstatkovou hodnotu nehmotného majetku společnosti.

Tab. 4.7 Nehmotný majetek VPS v zůstatkové hodnotě (v tis. Kč)

	2012	2013
Software	3 163	2 330
Ostatní	837 631	781 310
Celkem	840 794	783 640

Zdroj: [25] – vlastní zpracování

U nehmotného majetku při přechodu na IFRS muselo dojít k určitým úpravám znázorněných v Tab. 4.8.

Tab. 4.8 Rozdíly výkazů dle IFRS a ČÚL pro DNM v roce 2012 (v tis. Kč)

Položky IFRS (ČÚL)	ČÚL	IFRS	Rozdíl
Software (Software)	2 235	3 163	928
(Ocenitelná práva)	5 400		-5 400
(Jiný DNM)	9 369		-9 369
(Nedokončený DNM)	81		-81
Ostatní	0	837 631	837 631
Celkem	17 085	840 794	823 709

Zdroj: [24] – vlastní zpracování

Z tabulky vyplývá, že celková hodnota dlouhodobého nehmotného majetku byla při přechodu na IFRS zvýšena o 823 709 tis. Kč. Položka ostatní v IFRS zahrnuje ocenitelná práva a nedokončený DNM který byl vykazován dle ČÚL. Jiný DNM, který v ČÚL zahrnoval emisní povolenky, nebyl v DNM majetku dále zahrnut z důvodu jeho jiného vykazování dle IFRS. U softwaru došlo ke změně z důvodu přecenění.

K tomuto navýšení došlo vlivem přecenění, které je zahrnuto jak v položce software, tak v položce ostatní a bylo ve výši 6 578 tis. Kč. Dalším vlivem je jiné vykazování emisních povolenek, z tohoto důvodu byl DNM snížen o 9 369 tis. Kč.

Posledním a největším důvodem tohoto zvýšení DNM je portfolio klientů, které bylo dle IFRS identifikováno jako nehmotný majetek ve výši 826 502 tis. Kč a zahrnuto do položky ostatní.

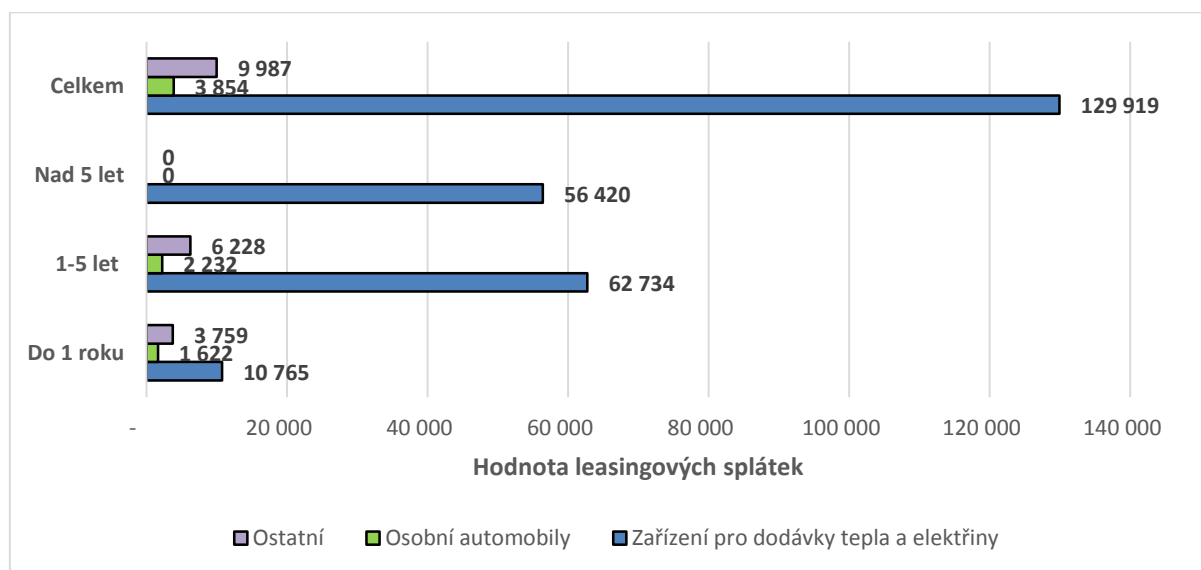
4.2.7 Leasingy

V kapitole se pojednává o praktickém využití leasingu ve společnosti VPS z pohledu nájemce i pronajímatele, které je v souladu s teoretickým vymezením leasingu dle IFRS popsán v kapitole 3.11.

Společnost jako nájemce

Mezi nejvýznamnější smlouvy na operativní leasing, které byly společností uzavřeny, patří smlouvy na pronájem zařízení potřebná k dodávkám tepla a elektřiny která jsou uzavřené na dobu neurčitou popřípadě do roku 2028 s šesti měsíční výpovědní lhůtou. Dalšími jsou smlouvy na pronájem osobních automobilů uzavřené na dobu pěti let a ostatní smlouvy. Společnost leasing vykazuje ve svých aktivech a zároveň ho odepisuje. Při účtování jsou zaplacené leasingové splátky zaúčtovány jako finanční náklad a ve stejné výši je zaúčtováno také částečné snížení nesplaceného závazku. Graf 4.3 znázorňuje výši splátek leasingů za rok 2013 do 1 roku, během 1-5 let, nad 5 let a celkovou hodnotu leasingových splátek pro jednotlivé leasingové smlouvy.

Graf 4.3 Výše leasingových splátek v roce 2013 (v tis. Kč)



Zdroj: [25] – vlastní zpracování

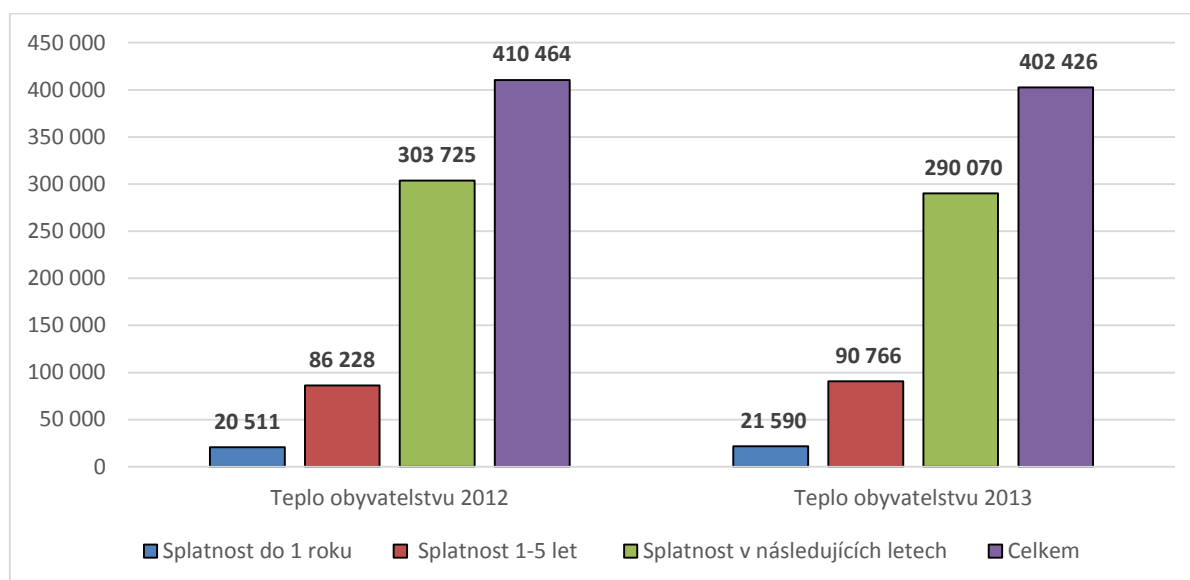
Společnost jako pronajímatel

V roce 2011 podepsala společnost smlouvu o pronájmu části společnosti, kterou pronajímá své mateřské společnosti Veolia Energie ČR, a.s. na dobu určitou do 31. 12. 2029. Předmětem smlouvy je soubor věcí, práv a dalších majetkových hodnot, které byly ve společnosti označeny jako tzv. Teplo obyvatelstvo.

Dle smlouvy se společnost VPS zavázala na konci doby nájmu odkoupit technické zhodnocení prováděná na Teplo obyvatelstvo v průběhu nájemní doby.

Následující graf 4.4 uvádí splatné nájemné v jednotlivých časových horizontech za roky 2012 a 2013 plynoucí z této smlouvy.

Graf 4.4 Leasingové splátky za Teplo obyvatelstvo (v tis. Kč)



Zdroj: [25] – vlastní zpracování

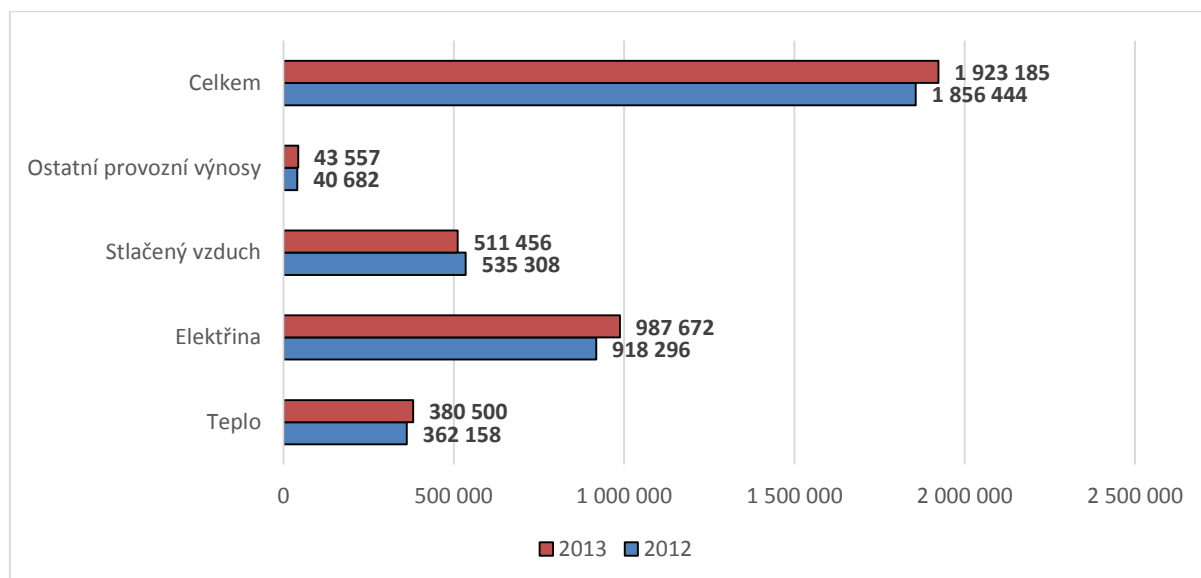
Oproti výkazu dle ČÚL byl při přechodu na vykazování dle IFRS v majetku společnosti rozpoznán finanční leasing. Toto rozpoznání vedlo především ke snížení hodnoty DHM a zároveň k vykázání položky **Ostatní finanční investice** ve výkazu finanční pozice v hodnotě 613 753 tis. Kč v roce 2012.

4.2.8 Výnosy

Výnosy společnosti VPS jsou vykázány v souladu se standardem IAS 18, který je teoreticky popsán v kapitole 3.12.

Z velké části jsou výnosy společnosti tvořené z tržeb za dodávku energií společnosti OKD, která se zabývá důlní těžbou. Výnosy z prodeje stlačeného vzduchu, tepla, chladu, elektřiny a zboží se vykážou ve VZZ k okamžiku převedení významných výhod a rizik korelujícími s vlastnictvím tohoto zboží na kupujícího.

Graf 4.5 Výnosy společnosti VPS za rok 2012 a 2013 (v tis. Kč)



Zdroj: [25] – vlastní zpracování

Graf 4.5 znázorňuje jednotlivé položky výnosů, kterými jsou tržby za prodej tepla a souvisejících produktů, tržby za prodej elektřiny a podpůrných služeb, tržby za prodej stlačeného vzduchu a ostatní provozní výnosy. Z grafu je patrné, že se na celkových výnosech společnosti nejvíce podílejí tržby za prodej elektřiny, které tvoří přibližně 50 % z těchto výnosů. Celkové výnosy se mezi roky 2012 a 2013 zvýšily z 1 856 444 tis. Kč na 1 923 185 tis. Kč. Tento nárůst byl převážně způsoben růstem tržeb za elektřinu, které se zvedly z 918 296 tis. Kč na 987 672 tis. Kč a celkově tak narostly o 69 376 tis. Kč.

Během přechodu na IFRS byl také rozdíl v celkových výnosech společnosti. Ty byly dle ČÚL v roce 2012 ve výši 1 887 003 tis. Kč a vlivem převodu byly sníženy o 30 559 tis. Kč na hodnotu 1 856 444 tis. Kč.

4.2.9 Náklady na prodej a správu

Náklady na prodej a správu společnosti VPS za roky 2012 a 2013 jsou znázorněny v Tab. 4.9, kde jsou rozděleny na jednotlivé položky těchto nákladů.

Tab. 4.9 Náklady na prodej a správu (v tis. Kč)

Náklady na prodej	2012	2013
Osobní náklady	-124 163	-128 807
Odpisy	-79 567	-100 900
Spotřeba paliva	-167 253	-130 857
Spotřeba materiálu, energie a služeb	-1 114 326	-1 155 834
Změna stavu rezerv	4 774	1 581
Spotřeba emisních povolenek a změna stavu rezerv na emisní povolenky	-2 122	-151
Tržby z prodeje emisních povolenek	26 580	0
Celkem	-1 456 077	-1 514 968
Správní náklady		
Osobní náklady	-25 061	-24 609
Odpisy	-8 871	-2 267
Změna stavu rezerv a opravných položek	25 074	0
Náklady na řízení	-13 947	-14 854
Náklady na materiál, služby, ostatní náklady	-17 578	-14 921
Celkem	-40 383	-56 651

Zdroj: [25] – vlastní zpracování

Z tabulky je zřejmé, že nejvyšší náklady společnosti jsou vynaloženy na spotřebu materiálu, energie a služeb. Je to z důvodu podnikatelské činnosti společnosti, která převážně vyrábí a dodává teplo společnosti OKD a k této výrobě potřebuje uhlí a další komodity, které jsou zahrnuty do spotřebovaného materiálu.

Další významnou položkou jsou odpisy a to z důvodu velkého množství majetku, který společnost vlastní.

Při přechodu na IFRS došlo i u nákladů za rok 2012 k jisté změně, kdy se náklady na prodej z 1 582 145 tis. Kč snížily na 1 456 077 tis. Kč, což představuje úsporu nákladů 126 068 tis. Kč. U správních nákladů došlo za rok 2012 k snížení (úspoře) o 25 073 tis. Kč, kdy se náklady snížily z hodnoty 65 456 tis. Kč na 40 383 tis. Kč.

4.2.10 Další vlivy přechodu na IFRS

Při přechodu vykazování účetní závěrky z ČÚL na IFRS došlo i k dalším změnám, které jsou znázorněny v Tab. 4.10. Tyto vlivy jsou znázorněny pro účetní závěrku roku 2012.

Tab. 4.10 Dopady přechodu na IFRS u dalších položek (v tis. Kč)

	ČÚL	IFRS	Vliv přechodu
Krátkodobé finanční investice	0	23 349	23 349
Obchodní a ostatní pohledávky	225 223	317 352	92 129
Nerozdělený zisk	357 075	475 501	118 426
Obchodní a ostatní závazky	327 327	323 778	-3 549

Zdroj: [25] – vlastní zpracování

U položky **krátkodobé finanční investice** došlo z důvodu pronájmu majetku k navýšení z nulové hodnoty na 23 349 tis. Kč.

Stejný důvod (pronájem majetku) navýšil i položku **obchodní a ostatní pohledávky** o 92 129 tis. Kč.

Celkový **nerozdělený zisk** byl vlivem změn popsanych v předchozích kapitolách (přecenění, pronájem, emisní povolenky, portfolio klientů) navýšen o 118 426 tis. Kč.

Poslední změnou položkou byly **obchodní a ostatní závazky**, které se snížily o 3 549 tis. Kč.

4.3 Shrnutí přechodu na IFRS

Mezi vykazováním dle ČÚL a IFRS najdeme mnoho rozdílných názorů na uznávání aktiv a závazků. Tato kapitola popisuje, vysvětluje a shrnuje dopady popsané výše způsobené přechodem společnosti Veolia průmyslové služby ČR, a.s. z vykazování dle ČÚL na vykazování dle IFRS. Tab. 4.11 a 4.12 znázorňuje vliv přechodu u jednotlivých složek.

Tab. 4.11 Vliv přechodu z ČÚL na IFRS (v tis. Kč)

data k 31. 12. 2012 v tis. Kč	Předchozí účetní standardy (ČÚL)	Vliv přechodu na IFRS	IFRS
Pozemky, budovy a zařízení	2 241 154	-1 412 272	828 882
Nehmotný majetek	17 085	823 709	840 794
Podíly v přidružených společnostech	595 122	-	595 122
Ostatní investice	-	613 753	613 753
Dlouhodobá aktiva celkem	2 853 361	25 190	2 878 551
Zásoby	1 851	1 988	3 839
Krátkodobá finanční investice	-	23 349	23 349
Obchodní a ostatní pohledávky	225 223	92 129	317 352
Peněžní prostředky	182 767	-	182 767
Oběžná aktiva celkem	409 841	117 466	527 307
Aktiva celkem	3 263 202	142 656	3 405 858
Základní kapitál	1 560 000	-	1 560 000
Fondy tvořené ze zisku	728 189	-	728 189
Nerozdělený zisk	357 075	118 426	475 501
Vlastní kapitál celkem	2 645 264	118 426	2 763 690
Rezervy	-	-	-
Odložené daňové závazky	287 369	27 779	315 148
Dlouhodobé závazky celkem	287 369	27 779	315 148
Obchodní a ostatní závazky	327 327	-3 549	323 778
Daňové závazky	3 242	-	3 242
Rezervy	-	-	-
Krátkodobé závazky celkem	330 569	-3 549	327 020
Cizí zdroje celkem	617 938	24 230	642 168
Pasiva celkem	3 263 202	142 656	3 405 858

Zdroj: [25] – vlastní zpracování

Vlivy na jednotlivé položky

Mezi vlivy způsobující při přechodu na IFRS změny hodnot aktiv a pasiv patří následující:

- **přecenění majetku** – dle ČÚL byl zaúčtován goodwill z přecenění majetku při fúzi. Dle IFRS se o podnikovou kombinaci nejedná a tak byl tento goodwill odúčtován z majetku a z fondů ze zisku. Hodnota tohoto vlivu je tvořena z rozdílu z přecenění majetku k datu akvizice a odepisování dle IFRS,
- **pronájem majetku** – dle IFRS byly z hodnoty majetku vyloučeny ty položky majetku, které mají povahu finančního leasingu,
- **emisní povolenky** – účtování dle ČÚL o emisních povolenkách bylo při přechodu na IFRS odúčtováno a zobrazeno v zásobách a rezervách (očekávaná spotřeba),
- **portfolio klientů** – dle ČÚL nebyla vykázána žádná podobná položka. Při přechodu na IFRS byl v rámci akvizice rozpoznán nehmotný majetek, kterým bylo portfolio klientů.

U položky **pozemků, budov a zařízení** byla při přechodu na IFRS snížena hodnota o 1 412 272 tis. Kč. K tomuto poklesu hodnoty pozemků, budov a zařízení došlo z důvodu vlivu přecenění majetku ve výši -798 519 tis. Kč. Dále byly z hodnoty majetku dle IFRS vyloučeny ty položky majetku, které mají povahu finančního leasingu. Jednalo se o hodnotu 613 753 tis. Kč, která představovala pronájem majetku.

V **nehmotném majetku** došlo k navýšení hodnoty o 823 709 tis. Kč. Tato částka je tvořena z rozdílu přecenění majetku ve výši 6 578 tis. Kč, emisních povolen v hodnotě -9 369 tis. Kč a portfolia klientů ve výši 826 502 tis. Kč.

Pronájem majetku měl vliv i na položku **ostatních investic**, která se při převodu vykazovala ve výši 613 753 tis. Kč.

Zásoby byly zvýšeny o hodnotu nakoupených emisních povolenek, a to ve výši 1 988 tis. Kč.

Krátkodobé finanční investice se při přechodu na IFRS navýšily o 23 349 tis. Kč vlivem pronájmu majetku.

Rozdíl pro **obchodní a ostatní pohledávky** byl rovněž způsoben pronájmem majetku ve výši 92 128 tis. Kč.

Celkový **nerozdělený zisk** se oproti vykazování dle ČÚL zvýšil o 118 426 tis. Kč. Na zvýšení se podílel pronájem majetku v hodnotě 590 677 tis. Kč a portfolio klientů ve výši 669 466 tis. Kč. Od těchto částek se odečetl 1 138 613 tis. Kč způsobený přeceněním majetku a 3 104 tis. Kč z emisních povolenek.

U **odloženého daňového závazku** došlo k navýšení o 27 779 tis. Kč. Opět se na tom podílel vliv přecenění majetku v hodnotě -267 082 tis. Kč, pronájem majetku v hodnotě 138 554 tis. Kč, emisní povolenky -728 tis. Kč a portfolio klientů hodnotou 157 035 tis. Kč.

Poslední ovlivněnou položkou byly **obchodní a ostatní závazky**, které byly oproti ČÚL sníženy o 3 549 tis. Kč vlivem emisních povolenek.

Tab. 4.12 Vliv přechodu na jednotlivé položky aktiv a pasiv (v tis. Kč)

Vliv přechodu na složku	31. 12. 2012
Pozemky, budovy a zařízení	-1 412 272
Přecenění majetku	-798 519
Pronájem majetku	-613 753
Nehmotný majetek	823 709
Přecenění majetku	6 578
Emisní povolenky	-9 369
Portfolio klientů	826 502
Ostatní investice	613 753
Pronájem majetku	613 753
Zásoby	1 988
Emisní povolenky	1 988
Krátkodobé finanční investice	23 349
Pronájem majetku	23 349
Obchodní a ostatní pohledávky	92 128
Pronájem majetku	92 128
Nerozdělený zisk	118 426
Přecenění majetku	-1 138 613
Pronájem majetku	590 677
Emisní povolenky	-3 104
Portfolio klientů	669 466
Odložené daňové závazky	27 779
Přecenění majetku	-267 082
Pronájem majetku	138 554
Emisní povolenky	-728
Portfolio klientů	157 035
Obchodní a ostatní závazky	-3 549
Emisní povolenky	-3 549

Zdroj: [25] – vlastní zpracování

Veškeré změny a vlivy, které nastaly z důsledku přechodu společnosti Veolia průmyslové služby ČR, a.s. na vykazování dle IFRS měly za následek zvýšení hodnoty aktiv a pasiv o **142 656 tis. Kč** na celkovou hodnotu 3 405 858 tis. Kč.

5. Závěr

Soudobým charakteristickým znakem ekonomiky je globalizace, která vyžaduje rychlejší komunikaci, zlepšení srovnatelnosti účetních výkazů a zvýšení spolehlivosti ekonomických informací. Z tohoto důvodu jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a harmonizace účetnictví čím dál tím více diskutované téma. Množství účetních jednotek, které sestavují účetní závěrku dle IFRS totiž neustále narůstá a tak je znalost IFRS často nezbytnou součástí při práci v účetních odděleních těchto společností.

Cílem teoretické části diplomové práce byla charakteristika účetní závěrky sestavené dle české účetní legislativy a charakteristika účetní závěrky sestavené dle IFRS s vymezením vybraných standardů a komparací s českou účetní legislativou. Pro uskutečnění tohoto cíle byly použity teoretické znalosti popsané v druhé a třetí kapitole.

Cílem praktické části byla aplikace prvního převodu účetní závěrky dle IFRS ve společnosti Veolia průmyslové služby ČR, a.s. Datum přechodu na IFRS je 1. 1. 2013 a první účetní závěrka dle IFRS obsahuje výkazy za rok 2012 a 2013. Přechod společnosti na IFRS byl z důvodu lepší konsolidace v rámci skupiny Veolia.

V praktické části byla také provedena aplikace vybraných standardů účetního výkaznictví. Byly vyčísleny hodnoty jednotlivých položek dle ČÚL a dle IFRS a vypočten jejich rozdíl způsobený převodem. Mezi oběma systémy byly při převodu zjištěny různé vlivy na vykazování jednotlivých položek. Mezi nejvýznamnější zjištěné vlivy patří přecenění majetku, vykazování finančního leasingu, struktura zásob a portfolio klientů. Díky těmto vlivům ve vykazování došlo během převodu na IFRS k celkovému navýšení hodnoty aktiv a pasiv společnosti Veolia průmyslové služby ČR, a.s.

Společnost celkový dopad způsobený přechodem na IFRS hodnotí kladně, jelikož vykazování účetní závěrky dle IFRS zvyšuje srozumitelnost a důvěryhodnost vykazovaných ekonomických informací společnosti.

Seznam použité literatury

Odborné knihy

- [1] AMBROŽ, Jan. *Daň z příjmů a účetní závěrka*. Praha: Koršach, 2009, 152 s. ISBN 978-80-86296-24-1.
- [2] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [3] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standard IFRS*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.
- [4] FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5. vyd. Ostrava: KEY Publishing, 2012. 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6.
- [5] HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7319-144-9.
- [6] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standard účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.
- [7] KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [8] MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada Publishing, 2013. 552 s. ISBN 978-80-247-4574-9.
- [9] MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 175 s. ISBN 978-80-7357-988-3.
- [10] PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích: studijní pomůcka pro distanční studium*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2012, 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.

- [11] PASEKOVÁ, Marie. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, 183 s. Téma (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-866-4.
- [12] PILÁŘOVÁ, Ivana a Jana PILÁTOVÁ. *Účetní závěrka, základ daně, finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2012*. 5. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 208 s. Účetnictví (VOX). ISBN 978-8087480-06-9.
- [13] SKÁLOVÁ, Jana et al. *Podvojný účetnictví 2013*. Praha: Grada, 2013, 224 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4633-3.
- [14] SLÁDKOVÁ, Eva, Alice ŠRÁMKOVÁ a Josef MRKVIČKA. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: ASPI, 2009, 451 s. ISBN 978-80-7357-434-5.
- [15] STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 304 s. Téma. ISBN 978-807-3576-929.
- [16] ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetní operace kapitálových společností: daňové a právní souvislosti*. 3., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Grada, 2011, 256 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4018-8.
- [17] ŠRÁMKOVÁ, Alice, JANOUŠKOVÁ, Martina a Helena VOJÁČKOVÁ. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: Institut certifikace účetních, 2009. 478 s. ISBN 978-80-86716-61-9.
- [18] VAŠEK, Libor. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: Institut certifikace účetních, 2012, 264 s. Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních). ISBN 978-80-86716-79-4.

Elektronické zdroje

a) Internetové zdroje

- [19] BDO INTERNATIONAL BUSINESS COMPASS. *IFRS 16 LEASING* [online]. BDO [2017-04-1]. Dostupné z: <http://bdo.anaweb.cz/aktuality-2016/ifrs-16-leasingy>
- [20] DELOITTE IASPLUS. *IAS 17 - Leases* [online]. IASPLUS [2017-04-1]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias17>
- [21] Ministerstvo financí ČR. *České účetní standardy 2016* [online]. MFCR. [2017-02-26]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Ucetnictvi_2016_Ceske-ucetni-standardy-pro-500-2002.pdf.
- [22] Portál POHODA. *Kategorizace účetních jednotek od 1. 1. 2016* [online]. Portál POHODA. [2017-02-26]. Dostupné z:

- [23] PWC. *Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví 2012* [online]. PWC [2017-02-26]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>
- [24] Veolia průmyslové služby ČR. *Výroční zpráva 2012* [online]. VPSCR. [2017-03-20]. Dostupné z: <http://www.vpscr.cz/sites/default/files/asset/document/vz-dalkia-industry-2012.pdf>
- [25] Veolia průmyslové služby ČR. *Výroční zpráva 2013* [online]. VPSCR. [2017-03-20]. Dostupné z: <http://www.vpscr.cz/sites/default/files/asset/document/vz-dalkia-industry-2013.pdf>

b) Zákony a vyhlášky

- [26] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví. *Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví* [online]. 2011 [2017-10-3]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500>
- [27] Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o účetnictví). In: *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. 1991.* Dostupné také z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>

Ostatní

- [28] Interní materiál společnosti Veolia průmyslové služby ČR, a.s.

Seznam zkratek

CF	Cash flow
ČNB	Česká národní banka
ČÚL	Česká účetní legislativa
ČÚP	České účetní předpisy
ČÚS	České účetní standardy
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
FIFO	First in, First out
IAS	International Accounting Standards – Mezinárodní účetní standardy
IASB	International Accounting Standards Board – Rada pro mezinárodní účetní standardy
IASC	International Accounting Standards Committee – Výbor pro mezinárodní účetní standardy
IFRS	International Financial Reporting Standards – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
Kč	Koruna česká
LDS	Lokální distribuční síť
NWR	New World Resources N.V.
ODP	Odložená daňová pohledávka
ODZ	Odložený daňový závazek
OKD	Ostravsko-karvinské doly
SMEs	Small and Medium-sized Enterprises – Malé a střední podniky
ÚJ	Účetní jednotka
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles – Obecně uznávané účetní standardy
ÚZ	Účetní závěrka
VEČR	Veolia Energie ČR, a.s.

VH	Výsledek hospodaření
VPS	Veolia průmyslové služby ČR, a.s.
VZZ	Výkaz zisků a ztrát
ZoÚ	Zákon o účetnictví

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požádat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 21. 4. 2017

.....
Jakub Řezníček

Seznam příloh

Příloha č. 1	Zásoby společnosti VPS
Příloha č. 2	Povolenky VPS
Příloha č. 3	Leasing – nájemce
Příloha č. 4	Leasing - pronajímatel
Příloha č. 5	Výnosy
Příloha č. 6	Nekonsolidovaný výkaz finanční pozice
Příloha č. 7	Nekonsolidovaný výkaz zisků a ztrát